

Ochsner | Suter
Expertenbericht über den allfälligen Handlungsbedarf
im allgemeinen Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht

20.07.2017

Die Experten

Peter Ochsner, ist Betriebsökonom HWV, dipl. Wirtschaftsprüfer, bei der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde zugelassener Revisionsexperte und Mitglied des Verwaltungsrats und Präsident des Prüfungs- und Risikoausschusses der Banque Cantonale Vaudoise.

Daniel Suter, ist Dr. oec. publ., dipl. Wirtschaftsprüfer, bei der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde zugelassener Revisionsexperte, Präsident des Verwaltungsrats und Mitglied des Prüfungsausschusses der HOCHDORF Holding AG und war Lehrbeauftragter der Universität Zürich im Bereich Auditing, interne und externe Revision bis zum 31. Dezember 2016.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|----|
| DIE EXPERTEN | 2 |
| INHALTSVERZEICHNIS | 3 |
| ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS | 7 |
| I. Executive Summary..... | 11 |
| II. Hintergrund des Auftrags des Bundesrates an das Bundesamt für Justiz..... | 15 |
| 1. Motion Schneeberger | 15 |
| 2. Interpellation Schneeberger..... | 15 |
| 3. Parlamentarische Initiative Schneeberger | 15 |
| 4. Prüfauftrag des Bundesrats | 18 |
| III. Aufträge und Vorgehensweise | 19 |
| 1. Aufträge des Bundesamts für Justiz | 19 |
| 2. Abgrenzung des Auftrags an die Experten | 19 |
| 3. Vorgehen der Experten..... | 19 |
| IV. Übersicht über die Vernehmlassungen | 21 |
| 1. Aussagen zu den gewünschten Eingaben gem. Liste | 21 |
| 2. Aussagen zu den zusätzlichen Eingaben | 21 |
| 3. Aussagen zu fehlenden Eingaben und Kurzerläuterungen..... | 21 |
| 4. Revisionsrecht (vgl. Anhang 3)..... | 23 |
| 4.1 Generelle Punkte: Zusammenfassung der Kernbotschaften | 23 |
| 4.1.1 Hat sich das geltende Revisionsrecht aus Ihrer Sicht grundsätzlich bewährt oder besteht wesentlicher Handlungsbedarf? | 23 |
| 4.1.2 Hat sich das Zusammenspiel zwischen staatlichen Regeln (OR / ZGB, RAG, RAV) und der Selbstregulierung bewährt? Gibt es allenfalls zu viel oder zu wenig Raum für Selbstregulierung? | 23 |
| 4.1.3 Welches ist der Nutzen der Revision aus Ihrer Sicht? | 24 |
| 4.1.4 Wie beurteilen Sie das Verhältnis zwischen Kosten und Nutzen der Revision? | 24 |
| 4.1.5 Erfüllt die heutige Revision ihren Zweck (z.B. Vermeidung von Konkursen; bessere Qualität der Rechnungslegung)?..... | 25 |
| 4.1.6 Wie schätzen Sie die Qualität der Revision und der Revisionsunternehmen ein?..... | 25 |
| 4.1.7 Wie beurteilen Sie die aktuelle Marktsituation für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bzw. für von zugelassenen Revisionsexperten bzw. von zugelassenen Revisoren geführte Revisionsunternehmen in der Schweiz? | 26 |
| 4.2 Spezifische Punkte: Zusammenfassung der Kernbotschaften (vgl. Anhang 3) | 26 |
| 4.2.1 Revisionspflicht Ordentliche Revision (Art. 727 OR): Hat sich die Unterscheidung zwischen Publikumsgesellschaft und anderen wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen bewährt?..... | 26 |
| 4.2.2 Revisionspflicht Ordentliche Revision (Art. 727 OR): Wie beurteilen Sie die Grössenkriterien?..... | 27 |
| 4.2.3 Revisionspflicht Eingeschränkte Revision (Art. 727a OR): Hat sich das Instrument der Eingeschränkten Revision bewährt?..... | 27 |
| 4.2.4 Revisionspflicht Eingeschränkte Revision (Art. 727a OR): Hat sich das System des Opting-out bewährt (Art. 727a OR; Verzicht auf die Eingeschränkte Revision der Jahresrechnung)? Oder gibt es heute zu viele Kapitalgesellschaften, die keine gesetzlich vorgeschriebene Revision der Jahresrechnung durchführen? | 28 |
| 4.2.5 Anforderungen an die Revisionsstelle bei Ordentlicher Revision (Art. 727b OR): Beurteilen Sie die Anforderungen als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? | 28 |

| | | |
|--------|---|----|
| 4.2.6 | Anforderungen an die Revisionsstelle bei Eingeschränkter Revision (Art. 727c OR): Beurteilen Sie die Anforderungen als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? | 29 |
| 4.2.7 | Ordentliche Revision – Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 728 OR): Beurteilen Sie die Bestimmungen von Art. 728 OR als zweckmässig oder sind sie zu liberalisieren oder zu verschärfen?..... | 29 |
| 4.2.8 | Ordentliche Revision – Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 728 OR): Wie beurteilen Sie die Unabhängigkeitskriterien vor dem Hintergrund der schweizerischen und internationalen Vorschriften der Branche bzw. vor dem Hintergrund der Bestimmungen des RAG?..... | 29 |
| 4.2.9 | Ordentliche Revision – Aufgaben der Revisionsstelle (Art. 728a–c OR): Erachten Sie die Bestimmungen zu den Aufgaben der Revisionsstelle als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf?..... | 30 |
| 4.2.10 | Ordentliche Revision – Aufgaben der Revisionsstelle (Art. 728a–c OR): Wie beurteilen Sie die Bestimmung, die Existenz des internen Kontrollsystems zu prüfen?..... | 31 |
| 4.2.11 | Ordentliche Revision – Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 728 OR): Wie beurteilen Sie das Modell der Europäischen Union mit der externen Rotation (der Revisionsstelle) gegenüber dem Schweizer Modell mit der internen Rotation (des leitenden Revisors)?..... | 31 |
| 4.2.12 | Eingeschränkte Revision – Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 729 OR): Beurteilen Sie die Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der Eingeschränkten Revision als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? | 33 |
| 4.2.13 | Eingeschränkte Revision – Aufgaben der Revisionsstelle (Art. 729a–c OR): Erachten Sie die Bestimmungen zu den Aufgaben der Revisionsstelle als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf?... | 34 |
| 4.2.14 | Eingeschränkte Revision – Aufgaben der Revisionsstelle (Art. 729a–c OR): Wie beurteilen Sie die Aufgaben bei der Eingeschränkten Revision vor dem Hintergrund der international üblichen Review (also spezifisch ohne angemessene Detailprüfungen)? | 34 |
| 4.2.15 | Gemeinsame Bestimmungen (Art. 730–731 OR): Erachten Sie diese Bestimmungen als zweckmässig oder sehen Sie Änderungsbedarf? | 35 |
| 4.2.16 | Verantwortlichkeit und Revisionshaftung (Art. 752–758 OR): Erachten Sie die Bestimmungen zur Verantwortlichkeit und Revisionshaftung als sachgerecht? | 35 |
| 4.2.17 | Solidarität und Rückgriff (Art. 759 OR): Erachten Sie die Bestimmungen als zweckmässig?..... | 36 |
| 4.2.18 | Solidarität und Rückgriff (Art. 759 OR): Beurteilen Sie die solidarische Haftung der Revisionsstelle mit anderen Personen als gerecht?..... | 36 |
| 4.2.19 | Solidarität und Rückgriff (Art. 759 OR): Vergleichen Sie diesbezüglich auch die im Rahmen der zukünftigen Aktienrechtsrevision vorgesehene Änderung von Art. 759 OR..... | 36 |
| 4.2.20 | Verzeichnis der Inhaberaktien und der gemeldeten wirtschaftlich berechtigten Personen (Art. 697I OR): Wie beurteilen Sie diese Prüfungspflicht? | 37 |
| 4.2.21 | Wie beurteilen Sie allfällige weitere Prüfaufgaben der Revisionsstellen, z.B. bez. Aspekten der Lohngleichheit und der «Corporate Social Responsibility»?..... | 37 |
| 4.2.22 | GmbH, Genossenschaft und Genossenschafterverzeichnis, Verein, Stiftung (Art. 818, 827, 906–907, 916, 69b, 83b–c OR): Beurteilen Sie die Vorgaben zu den übrigen Gesellschaftsformen des ZGB und des OR als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? | 38 |
| 5. | Revisionsaufsichtsrecht | 39 |
| 5.1 | Generelle Punkte: Zusammenfassung der Kernbotschaften und Verweis auf die Details im Anhang des Expertenberichts | 39 |
| 5.1.1 | Hat sich das Revisionsaufsichtsrecht aus Ihrer Sicht grundsätzlich bewährt oder besteht wesentlicher Handlungsbedarf? | 39 |
| 5.1.2 | Hat sich die Institution der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) aus Ihrer Sicht bewährt? Ist die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) nach Ihrer Meinung ausreichend mit Ressourcen versehen, soll sie ausgebaut oder abgeschafft werden?..... | 39 |
| 5.2 | Spezifische Punkte: Zusammenfassung der Kernbotschaften und Verweis auf die Details im Anhang des Expertenberichts | 40 |
| 5.2.1 | Gegenstand und Begriffe (Art. 1–2 RAG): Haben Sie Bemerkungen zu diesen Artikeln? | 40 |
| 5.2.2 | Allgemeine Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen (Art. 3–6 RAG): Beurteilen Sie die Zulassungsbestimmungen als sinnvoll?..... | 41 |

| | | |
|--------|---|----|
| 5.2.3 | Besondere Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen für Gesellschaften des öffentlichen Interesses (Art. 7–9 RAG und 1–15 RAV): Wie beurteilen Sie die Segmentierung zwischen Publikumsgesellschaften, die von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zu prüfen sind, und anderen wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen, die von zugelassenen Revisionsexperten zu prüfen sind? | 43 |
| 5.2.4 | Pflichten staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen (Art. 11–14 RAG): Wie beurteilen Sie die Unabhängigkeitskriterien vor dem Hintergrund der schweizerischen und internationalen Vorschriften der Branche bzw. vor dem Hintergrund der Bestimmungen des OR? | 43 |
| 5.2.5 | Zulassung und Aufsicht (Art. 15–21 RAG, Art. 16–27 RAV und Art. 28–33 RAV): Wie beurteilen Sie die Inspektionstätigkeit der RAB (Firm Review)? | 43 |
| 5.2.6 | Zulassung und Aufsicht (Art. 15–21 RAG, Art. 16–27 RAV und Art. 28–33 RAV): Wie beurteilen Sie die Inspektionstätigkeit der RAB (File Review)? | 44 |
| 5.2.7 | Zulassung und Aufsicht (Art. 15–21 RAG, Art. 16–27 RAV und Art. 28–33 RAV): Wie beurteilen Sie das Finanzierungsmodell der RAB? | 44 |
| 5.2.8 | Amts- und Rechtshilfe (Art. 22–27 RAG): Wie beurteilen Sie die Informationspflicht der RAB gegenüber den Börsen? | 44 |
| 5.2.9 | Amts- und Rechtshilfe (Art. 22–27 RAG): Wie beurteilen Sie die Zusammenarbeit der RAB mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden? | 45 |
| 5.2.10 | Organisation der Aufsichtsbehörde (Art. 28–38 RAG, Art. 34–44 RAV): Haben Sie Bemerkungen zu den Bestimmungen zur Organisation der RAB? | 45 |
| 5.2.11 | Strafbestimmungen (Art. 39–40 RAG, Art. 45 RAV): Haben Sie Bemerkungen zu diesen Bestimmungen? | 45 |
| 5.2.12 | Schlussbestimmungen (Art. 41–45 RAG, Art. 46–52 RAV): Haben Sie Bemerkungen zu den Schlussbestimmungen? | 46 |
| 5.2.13 | Rundschreiben der RAB: Wie beurteilen Sie die Regulierung der RAB über Rundschreiben? | 46 |
| V. | Szenarien | 48 |
| 1. | Einleitung und Aufbau | 48 |
| 1.1 | Nutzen der Revision | 48 |
| 1.2 | Unabhängigkeit der Revisionsstelle | 49 |
| 1.3 | Marktanalyse bzw. Konkurrenzsituation | 49 |
| 2. | Revisionsrecht | 50 |
| 2.1 | Deregulierung des Revisionsrechts | 50 |
| 2.1.1 | Lockerungen der Unabhängigkeit bei der Eingeschränkten Revision | 50 |
| 2.1.2 | Vereinfachung und Aussenwahrnehmung der Eingeschränkten Revision | 52 |
| 2.1.3 | Verzicht auf Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses bei Genossenschaften ohne finanzielle Beteiligung und ohne Anrecht auf Liquidationsentschädigung | 52 |
| 2.2 | Verschärfung des Revisionsrechts | 53 |
| 2.2.1 | Empfehlung zur Abnahme der Jahresrechnung durch die Generalversammlung von Gesellschaften mit Eingeschränkter Revision | 53 |
| 2.2.2 | Schwächen des Opting-out | 54 |
| 2.2.3 | Unabhängigkeitsbestimmungen für Gesellschaften des öffentlichen Interesses | 54 |
| 2.2.4 | Prüfung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems (bei Gesellschaften des öffentlichen Interesses) .. | 56 |
| 2.2.5 | Definition von Begriffen | 56 |
| 2.2.6 | Vom Rechnungslegungsrecht unter die Ordentliche Revision unterstellte Unternehmen, die gem. Revisionsrecht dazu nicht verpflichtet sind | 56 |
| 2.2.7 | Anpassung des Revisionsgeheimnisses bez. Key Audit Matters KAM und Qualitätssicherung | 57 |
| 3. | Revisionsaufsichtsrecht | 57 |
| 3.1 | Umgestaltung des Revisionsaufsichtsrechts | 57 |
| 3.1.1 | Ausweitung der Zulassung der Revisoren auf bisher den Revisionsexperten vorbehaltenen Spezialprüfungen | 57 |
| 3.1.2 | Klärung Regulierungskompetenz der RAB | 59 |
| 3.1.3 | Beanstandung von Ermessensentscheiden der Revisionsstelle durch die RAB | 60 |

| | | |
|----------------------------|--|-----|
| 3.1.4 | Reduktion des Inspektionsrhythmus der RAB auf zwei bis drei Jahre | 61 |
| 3.1.5 | Anpassung des Finanzierungsmodells der RAB an das US-Modell | 62 |
| 3.1.6 | Beschränkung der RAB auf die Ordentliche Revision | 62 |
| 3.1.7 | Prüfung des Geltungsbereichs der «Gesellschaften öffentlichen Interesses» gem. RAG | 63 |
| 3.1.8 | Korrektur des Grenzwerts betr. wirtschaftlicher Abhängigkeit | 63 |
| 3.1.9 | Rückgängigmachung einer verschärften Strafbestimmung | 63 |
| 3.2 | Verschärfung der Revisionsaufsichtsrechts..... | 64 |
| 3.2.1 | Weiterbildungsverpflichtung für alle zugelassenen Revisoren und Revisionsexperten | 64 |
| 3.2.2 | Anforderungen an die Zulassung der Revisoren | 65 |
| 3.2.3 | Zulassung zur Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen..... | 65 |
| | | |
| ANHANG 1A: | FRAGEBOGEN DEUTSCH..... | 67 |
| ANHANG 1B: | FRAGEBOGEN FRANZÖSISCH | 72 |
| ANHANG 2: | ÜBERSICHT ÜBER DIE EINGEGANGENEN FRAGEBOGEN | 77 |
| ANHANG 3: | VERNEHMLASSUNGSEINGABEN (OHNE BEILAGEN) | 79 |
| ANHANG 4: | STATISTIK DER FRAGEBOGEN | 161 |
| ANHANG 5: | ÜBERSICHT KOTIERTE SCHWEIZER UNTERNEHMEN BEZ. PRÜFUNGS AUSSCHUSS | 162 |
| LITERATURVERZEICHNIS | | 168 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|-------------------------------|---|
| Abb. | Abbildung |
| Abs. | Absatz |
| AG | Aktiengesellschaft |
| Art. | Artikel |
| ASIP | Schweizerischer Pensionskassenverband (ASIP) |
| ASR | Autorité fédérale de surveillance en matière de révision |
| B4 / Big 4 / BIG 4 / Big Four | Big four – gemeint sind die vier grossen Revisionsgesellschaften (Deloitte, EY, KPMG und PwC) |
| BBI | Bundesblatt |
| betr. | betreffend |
| bez. | bezüglich |
| BVG | Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG, SR 831.40) |
| bzw. | beziehungsweise |
| CHF | Schweizer Franken |
| CO | Loi fédérale complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations, RS 220) |
| CoE | Code of Ethics |
| CSR | Corporate Social Responsibility |
| d.h. | das heisst |
| dipl. | diplomiert |
| Doppelmandat | Gleichzeitiges Mandat zur Buchführung und Revision |
| DUFI | Der FINMA direkt unterstellte Finanzintermediäre |
| Eidg. / eidg. | Eidgenössisch |
| EJPD | Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement |
| E OR | Entwurf Obligationenrecht |
| ETF | Exchange Traded Funds |
| EU | Europäische Union |
| FINMA | Eidgenössische Finanzmarktaufsicht |
| FINMAG | Bundesgesetz über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz, FINMAG, SR 956.1) |
| f. / ff. | folgende |
| FH | Fachhochschule |
| File Review | Inspektion eines Prüfungsauftrags |
| Firm Review | Inspektion eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens |
| Fr. | Schweizer Franken |

| | |
|-------------------------|---|
| FSAP | Financial Sector Assessment Programm |
| FusG | Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG, SR 221.301) |
| FZG | Bundesgesetz über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (FZG, SR 831.42) |
| gem. | gemäss |
| GAFI | Groupe d'actions financière |
| ggf. | gegebenenfalls |
| Global Forum | Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| GwG | Bundesgesetz über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung (Geldwäschereigesetz, GwG, SR 955.0) |
| IAASB | International Auditing and Assurance Standards Board |
| IAESB | International Accounting Education Standards Boards |
| IESBA | International Ethics Standards Board for Accountants |
| IFAC | International Federation of Accountants |
| IFIAR | International Forum of Independent Audit Regulators |
| IKS | Internes Kontrollsystem (für die Finanzberichterstattung) |
| insb. | insbesondere |
| ISA | International Standards on Auditing |
| ISQC | International Standard on Quality Control |
| IT | Informationstechnologie / Informationstechnology |
| IWF | Internationaler Währungsfonds |
| KAG | Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz, KAG, SR 951.31) |
| KAM | Key Audit Matter (besonders wichtiger Prüfungssachverhalt) |
| KMU | Kleine und mittlere Unternehmen |
| KR | Kotierungsreglement |
| Leitfaden | Leitfaden für Prüfungsausschüsse von Gesellschaften des öffentlichen Interesses zur Zusammenarbeit mit der externen Revisionsstelle |
| lit. | litera |
| LSR | Loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (Loi sur la surveillance de la révision, LSR, RS 221.302) |
| Mio. | Million |
| Nichtprüfungsleistungen | Nichtprüfungsleistungen sind andere, gem. den Richtlinien zur Unabhängigkeit RzU erlaubte Dienstleistungen der Revisionsstelle für den geprüften Kunden wie z.B. Erstellen von Steuererklärungen oder Rechtsberatung im Bereich des Gesellschaftsrechts |

| | |
|---|--|
| OR | Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, SR 220) |
| ORAb | Ordonnance contre les rémunérations abusives dans les sociétés anonymes cotées en bourse (ORAb, RS 221.331) |
| OSR | Ordonnance sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (Ordonnance sur la surveillance de la révision, OSRev, RS 221.302.3) |
| PCAOB | Public Company Accounting Oversight Board (Revisionsaufsichtsbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika) |
| PIE | Public Interest Entity (Gesellschaft öffentlichen Interesses) |
| PS | Schweizer Prüfungsstandards |
| QS 1 | Schweizer Qualitätssicherungsstandard 1 – Qualitätssicherung für Praxen, die Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen durchführen. |
| RAB | Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde |
| RAG | Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz, SR 221.302) |
| RAV | Verordnung über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsverordnung, SR 221.302.3) |
| RL | Rechnungslegung |
| RS | Rundschreiben |
| RzU | Richtlinie zur Unabhängigkeit |
| SICAF | Investmentgesellschaft mit festem Kapital |
| SICAV | Investmentgesellschaft mit variablem Kapital |
| SIR | Schweizerisches Institut für Rechtsvergleichung |
| SER | SIX Exchange Regulation |
| SFAMA | Swiss Funds and Asset Management Association |
| sog. | sogenannt |
| Den Revisionsexperten vorbehaltene Spezialprüfungen, Spezialprüfungen | Prüfung bei der Durchführung einer bedingten Kapitalerhöhung mittels Wandel- oder Optionsrechten (Art. 653f OR) bzw. bei der Streichung dieser Rechte (Art. 653i OR), bei der Kapitalherabsetzung ohne gleichzeitige Wiedererhöhung (Art. 732 OR), bei der frühzeitigen Verteilung des Vermögens aufgelöster Gesellschaften (Art. 745 OR) und bei Rückzahlung geleisteter Nachschüsse bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Art. 795b OR) bzw. bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Art. 825a OR) |
| STEX | Steuerexperte |
| StiRa | Stiftungsrat |
| SVIR | Schweizerischer Verband für Interne Revision |
| TREX | Treuhandexperte |
| u.E. | unseres Erachtens |

| | |
|----------|--|
| UK | United Kingdom (Grossbritannien) |
| Uni | Universität |
| USA | United States of America |
| usw. | und so weiter |
| v.a. | vor allem |
| VE / VVE | Vorentwurf |
| veb.ch | Schweizer Verband für Rechnungslegung, Controlling und Rechnungswesen |
| vgl. | vergleiche |
| WACC | Weighted Average Cost of Capital (Zinssatz zur Berechnung des Unternehmenswerts) |
| WP | Wirtschaftsprüfer, Abschlussprüfer, Revisionsstelle |
| ZGB | Zivilgesetzbuch (SR 210) |
| Ziff. | Ziffer, Ziffern |
| z.B. | zum Beispiel |
| z.T. | zum Teil |

I. Executive Summary

Der vorliegende Expertenbericht, erstellt von den eidg. dipl. Wirtschaftsprüfern Ochsner und Suter, umfasst eine Bestandsaufnahme über den allfälligen Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht gem. Obligationenrecht (OR, SR 220), Zivilgesetzbuch (ZGB, SR 210) und Revisionsaufsichtsgesetz (RAG, SR 221.302) / -verordnung (RAV, SR 221.302.3) und – gestützt darauf – Szenarien über eine entsprechende allfällige Weiterentwicklung. Damit wird das gesamte Spektrum der Wirtschaftsprüfung abgedeckt.

Die systematische Erfassung des EU-Rechts sowie dessen allfälliger Umsetzung in Deutschland und Frankreich wurde vom Schweizerischen Institut für Rechtsvergleichung SIR übernommen. Bringen die Anspruchsgruppen solche oder weitere internationale Aspekte ein, so sind diese in der Bestandsaufnahme angemessen berücksichtigt.

Den Hintergrund des Auftrags des Bundesamts für Justiz an die Experten bilden die Motion, die Interpellation und die parlamentarische Initiative Schneeberger (vgl. Kapitel II) sowie der umfassendere Prüfauftrag des Schweizerischen Bundesrats (vgl. Kapitel II, Abschnitt 4) bzw. des Bundesamts für Justiz (vgl. Kapitel III, Abschnitt 1). Gemeinsam legten das Bundesamt für Justiz und die Experten die Vorgehensweise fest (vgl. Kapitel III, Abschnitt 3).

Die Bestandsaufnahme (vgl. Kapitel IV) erfolgte aufgrund eines Fragebogens (vgl. Anhang 1) unter Einbezug verschiedener Anspruchsgruppen (vgl. Anhang 2, es sind nur die Anspruchsgruppen mit abgegebener Antwort aufgeführt). Die Experten haben insgesamt 35 Fragebogen versandt. Davon wurden 14 oder 40% beantwortet. Durch die Verbände und Organisationen wurden zusätzlich 14 Unternehmen oder Personen zur Stellungnahme veranlasst.

Im grossen Ganzen sind die Anspruchsgruppen mit den gesetzlichen Bestimmungen und der vorliegenden Situation bez. Aufsicht zufrieden. Ein möglicher Handlungsbedarf wurde v.a. bez. folgender Aspekte vorgebracht (Reihenfolge gem. vorliegendem Expertenbericht, also ohne Gewichtung):

- Annäherung der Eingeschränkten Revision an die Ordentliche Revision (vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.1.4)
- Durchführung von gem. Gesetz den zugelassenen Revisionsexperten vorbehaltenen, mit einem positiv formulierten Prüfungsurteil zu versehenden, Spezialprüfungen durch den zugelassenen Revisor (vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.1.7),
- Negativ formuliertes Prüfungsurteil bei der Eingeschränkten Revision (vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.3)
- Schwächen des Opting-out (vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.4)
- Anforderungen an die Weiterbildung (auch betr. nicht in einem Berufsverband organisierte Prüfer, vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.5)
- Wirksamkeitsprüfung des internen Kontrollsystems anstelle der Existenzprüfung (vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.10)
- Anforderungen an die Zulassungskriterien für Revisoren (infolge höherer Schwellenwerte, vgl. Kapitel IV, Abschnitt 5.2.2)
- Verschärfung der Strafbestimmungen gem. RAG gegenüber den entsprechenden bisherigen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht FINMAG (vgl. Kapitel IV, Abschnitt 5.2.11)
- Weitere kleinere Punkte.

Im Zusammenhang mit der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) wurden v.a. folgende Aspekte beleuchtet, die allenfalls zu klären sind:

- Ersatz von Ermessensentscheiden der Revisionsstelle durch eigene Ermessensentscheide der RAB (vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.9)
- «Leitfaden für Prüfungsausschüsse von Gesellschaften des öffentlichen Interesses zur Zusammenarbeit mit der externen Revisionsstelle (Leitfaden)» (vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.11)
- Zulassung zur Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen (RAB oder Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge OAK BV, vgl. Kapitel IV, Abschnitt 5.2.1)

- Reduktion Inspektionsrhythmus der RAB (vgl. Kapitel IV, Abschnitt 5.2.5)
- Anpassung des Finanzierungsmodells gem. RAG an das US-Modell (vgl. Kapitel IV, Abschnitt 5.2.7)
- Klärung der Standpunkte der Anspruchsgruppen betr. Rundschreiben der RAB (vgl. Kapitel IV, Abschnitt 5.2.13).

Aus der Bestandsaufnahme über den allfälligen Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht bei insgesamt 28 Vernehmlassern ergab sich ein gutes, nicht aber ein klares Abbild der aktuellen Situation. Über alles gesehen sind die Anspruchsgruppen mit dem aktuellen Stand der Bestimmungen zufrieden. Die Dreiteilung der Prüfung (Ordentliche Revision, Eingeschränkte Revision und Opting-out) wie auch des Marktes (staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, zugelassene Revisionsexperten und zugelassene Revisoren) werden als positiv beurteilt. Das bedeutet, dass keine umfassenden Änderungen an den Bestimmungen notwendig sind.

Es bestehen aber verschiedene Hinweise, wo Verbesserungen der Gesetze sinnvoll und massvoll möglich sind, und ein gewisser Handlungsbedarf wurde identifiziert, der aber nur von einzelnen Vernehmlassern gefordert wird.

Besonders wichtige Aspekte zur Beurteilung dieser Frage sind der Nutzen der Revision, die Unabhängigkeit der Revisionsstelle und die Markt- und Konkurrenzsituation der Revisionsunternehmen in der Schweiz. Diese werden einleitend im Kapitel V dargestellt (vgl. Kapitel V, Abschnitte 1.1–1.3). Hinsichtlich der von den Vernehmlassern erwähnten Verbesserungen und des identifizierten Handlungsbedarfs wird sodann von den Experten analysiert, ob eine Deregulierung oder Verschärfung der Bestimmungen vorzuschlagen ist. In vier Szenarien wird gezeigt, mit welchen Aspekten das Revisions- bzw. Revisionsaufsichtsrecht dereguliert bzw. umgestaltet (vgl. Kapitel V, Abschnitte 2.1 bzw. 3.1) bzw. verschärft (vgl. Kapitel V, Abschnitte 2.2 bzw. 3.2) werden kann. Die Experten schliessen mit einer Empfehlung der Zustimmung oder Ablehnung. Es können sämtliche oder auch nur einzelne aufgeführte Massnahmen umgesetzt werden.

Im Zusammenhang mit dem Revisionsrecht wurden deregulierend wirkende Wünsche betr.

- Lockerungen der Unabhängigkeit bei der Eingeschränkten Revision
- Vereinfachung und Aussenwahrnehmung der Eingeschränkten Revision
- Verzicht auf Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses bei Genossenschaften ohne finanzielle Beteiligung und ohne Anrecht auf Liquidationsentschädigung

und verschärfend wirkende Wünsche betr.

- Empfehlung zur Abnahme der Jahresrechnung durch die Generalversammlung von Gesellschaften mit Eingeschränkter Revision
- Schwächen des Opting-out
- Unabhängigkeitsbestimmungen für Gesellschaften des öffentlichen Interesses
- Prüfung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems (bei Gesellschaften des öffentlichen Interesses)
- Definition von Begriffen
- Vom Rechnungslegungsrecht unter die Ordentliche Revision unterstellte Unternehmen, die gemäss Revisionsrecht dazu nicht verpflichtet sind
- Anpassung des Revisionsgeheimnisses bez. Key Audit Matters KAM und Qualitätssicherung

geäussert.

Im Zusammenhang mit dem Revisionsaufsichtsrecht wurden umgestaltend wirkende Wünsche betr.

- Ausweitung der Zulassung der Revisoren auf bisher den Revisionsexperten vorbehaltene Spezialprüfungen
- Klärung Regulierungskompetenz der RAB
- Beanstandung von Ermessensentscheiden der Revisionsstelle durch die RAB
- Reduktion des Inspektionsrhythmus der RAB auf zwei bis drei Jahre, sofern nicht wesentliche Mängel bestehen oder neue Informationen (z.B. Meldung eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens oder Hinweise Dritter) vorliegen

- Anpassung des Finanzierungsmodells der RAB an das US-Modell
- Beschränkung der RAB auf die Ordentliche Revision
- Prüfung des Geltungsbereichs der «Gesellschaften öffentlichen Interesses» gem. RAG
- Korrektur des Grenzwerts betr. wirtschaftlicher Abhängigkeit
- Rückgängigmachung einer verschärften Strafbestimmung

und verschärfend wirkende Wünsche betr.

- Weiterbildungsverpflichtung für alle zugelassenen Revisoren und Revisionsexperten
- Anforderungen an die Zulassung der Revisoren
- Zulassung zur Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen

geäussert.

Die Experten **lehnen** die Umsetzung folgender möglicher Massnahmen **ab**:

- Lockerung der Unabhängigkeitsvorschriften bei der Eingeschränkten Revision (vgl. Kapitel V, Abschnitt 2.1.1)
- Vereinfachung und Aussenwahrnehmung der Eingeschränkten Revision (vgl. Kapitel V, Abschnitt 2.1.2)
- Empfehlung zur Abnahme der Jahresrechnung durch die Generalversammlung von Gesellschaften mit Eingeschränkter Revision (vgl. Kapitel V, Abschnitt 2.2.1)
- Schwächen des Opting-out (vgl. Kapitel V, Abschnitt 2.2.2)
- Unabhängigkeitsbestimmungen für Gesellschaften des öffentlichen Interesses (vgl. Kapitel V, Abschnitt 2.2.3).
- Definition von Begriffen (vgl. Kapitel V, Abschnitt 2.2.5)
- Beanstandung von Ermessensentscheiden der Revisionsstelle durch die RAB (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.1.3)
- Beschränkung der RAB auf die Ordentliche Revision (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.1.6)
- Weiterbildungsverpflichtung für alle zugelassenen Revisoren und Revisionsexperten, sofern die Änderung von Art. 49 RAV verabschiedet wird (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.2.1).

Die Experten **stimmen** der Umsetzung folgender möglicher Massnahme **zu**:

- Ausweitung der Zulassung der Revisoren auf bisher den Revisionsexperten vorbehaltene Spezialprüfungen, sofern die Aus- und Weiterbildungsverpflichtung, insb. im Bereich der Schweizer Prüfungsstandard PS (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.2.1), sowie alle Vorschriften der Unabhängigkeit bis auf das Doppelmandat eingehalten und das Prüfungsurteil positiv formuliert werden (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.1.1).

Die Experten empfehlen die Umsetzung folgender möglicher Massnahmen **zu prüfen**:

- Verzicht auf Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses bei Genossenschaften ohne finanzielle Beteiligung und ohne Anrecht auf Liquidationsentschädigung (vgl. Kapitel V, Abschnitt 2.1.3)
- Prüfung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems (bei Gesellschaften des öffentlichen Interesses, vgl. Kapitel V, Abschnitt 2.2.4)
- Vom Rechnungslegungsrecht unter die Ordentliche Revision unterstellte Unternehmen, die gem. Revisionsrecht dazu nicht verpflichtet sind (vgl. Kapitel V, Abschnitt 2.2.6)
- Anpassung des Revisionsgeheimnisses bez. Key Audit Matters KAM und Qualitätssicherung (vgl. Kapitel V, Abschnitt 2.2.7)
- Klärung, ob die Bestimmungen von Art. 16a RAG bez. der Regulierungskompetenz der RAB sowohl hinsichtlich Leitfaden als auch Rundschreiben zu präzisieren sind (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.1.2).
- Reduktion des Inspektionsrhythmus der RAB auf zwei bis drei Jahre, sofern nicht wesentliche Mängel bestehen oder neue Informationen (z.B. Meldung eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens oder Hinweise Dritter) vorliegen (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.1.4)
- Anpassung des Finanzierungsmodells der RAB an das US-Modell (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.1.5)
- Prüfung des Geltungsbereichs der «Gesellschaften öffentlichen Interesses» gem. RAG (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.1.7)

- Korrektur des Grenzwerts betr. wirtschaftlicher Abhängigkeit (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.1.8)
- Rückgängigmachung einer verschärften Strafbestimmung (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.1.9)
- Anforderungen an die Zulassung der Revisoren (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.2.2)
- Zulassung zur Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.2.3).

II. Hintergrund des Auftrags des Bundesrates an das Bundesamt für Justiz

1. Motion Schneeberger

Im März des Jahres 2015 hat Nationalrätin Daniela Schneeberger folgende Motion eingereicht:¹

«Der Bundesrat wird beauftragt, eine Gesetzesrevision vorzubereiten und Empfehlungen vorzuschlagen, wie das Obligationenrecht in den Artikeln 729ff., 730 und 755 abzuändern ist, damit eine Eingeschränkte Revision von den zu weit gehenden Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle befreit und die Mitwirkung der Revisionsstelle bei der Buchführung und die Dienstleistung aus einer Hand für KMU möglich ist. Ebenso sollen Anpassungen im Zusammenhang der administrativen Entlastung und der Haftung gewährleistet werden.»

Der Bundesrat beantragte am 8. Mai 2015 die Ablehnung der Motion; sie wurde am 17. März 2017 abgeschrieben.

2. Interpellation Schneeberger

Im Februar des Jahres 2016 hat Nationalrätin Daniela Schneeberger folgende Interpellation eingereicht:²

«Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme vom 8. Mai 2015 zur Motion 15.3355 angekündigt, dass er gegen Ende 2015 die Ergebnisse der Vernehmlassung zur Aktienrechtsrevision zur Kenntnis nehmen und über das weitere Vorgehen beschliessen wird. Dabei wird er auch inhaltliche Richtungsentscheide fällen, u. a. betr. das Revisionsrecht und das Revisionsaufsichtsrecht. Zum einen bestätigt der Bundesrat ‚widersprüchliche Aussagen‘ in der Vernehmlassung zur Aktienrechtsrevision, zum andern sagt er, es wäre ‚verfahrensmässig verfrüht‘, einzelne Aspekte in die Revision des Aktienrechts einzubeziehen. Aus Sicht der Wirtschaft mehren sich klar die Stimmen, die unter der bürokratischen Last immer neuer Ansprüche und Anforderungen im Rahmen der Revision leiden. Klare Fragen an den Bundesrat:

1. In welchen Bereichen ist die Verwaltung bereit und offen, die Eingeschränkte Revision sicherzustellen, und zwar so, dass sie wirklich unbürokratisch erfolgen kann?
2. Wann ist der richtige Zeitpunkt, dies einzubringen?
3. Um was für inhaltliche Richtungsentscheide handelt es sich hier?
4. Wird die ganze Thematik des Revisionsrechts ebenfalls angesprochen?
5. Welche Widersprüche müssen ausgeräumt werden, damit wir einen Schritt vorwärtskommen?
6. Ist der Bundesrat zum jetzigen Zeitpunkt bereit, dem EJPD einen allgemeinen Prüfauftrag zur Abklärung eines Revisionsbedarfs insb. betr. das Revisionsrecht und das Revisionsaufsichtsrecht zu erteilen?
7. Ist er zumindest bereit, einen solchen Prüfauftrag effektiv in Erwägung zu ziehen?

Es ist aus Sicht der Firmen nicht nachvollziehbar, dass die Thematik so im Raum stehen bleibt – obwohl es offensichtlich ist, dass Handlungsbedarf besteht.»

Der Bundesrat hat die Interpellation am 19. August 2015 beantwortet. Er wies darauf hin, dass er Ende 2015, im Rahmen der Kenntnisnahme der Ergebnisse der Vernehmlassung zur Revision des Aktienrechts darüber entscheiden werde, ob er dem EJPD einen Prüfauftrag zur Abklärung des tatsächlichen Handlungsbedarfs auf dem Gebiet des Revisionsrechts und zur europäischen und internationalen Entwicklung erteilen wolle.

3. Parlamentarische Initiative Schneeberger

Gleichzeitig mit der Interpellation hat Nationalrätin Daniela Schneeberger folgende parlamentarische Initiative eingereicht:³

¹ Motion 15.3355.

² Interpellation 15.3567.

³ Parlamentarische Initiative 15.472.

«Gestützt auf Artikel 160 Absatz 1 der Bundesverfassung und Artikel 107 des Parlamentsgesetzes reiche ich folgende parlamentarische Initiative ein:

Die Artikel 729, 729a, 729b, 729c, 730c und 755 OR sind wie folgt abzuändern:

Art. 729

IV. Eingeschränkte Revision (Review)

1. Unabhängigkeit der Revisionsstelle

Neu: Abs. 2

Die Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle sind dem Ziel einer umfassenden Begleitung der Gesellschaft durch die Revisionsstelle anzupassen. Mit der Unabhängigkeit vereinbar sind insb.:

1. eine unbedeutende direkte oder indirekte Beteiligung am Aktienkapital oder eine nicht wesentliche Forderung oder Schuld gegenüber der Gesellschaft;
2. eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrates, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär, sofern die Beziehung nicht auf eine offensichtliche Befangenheit hindeutet;
3. das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft. Sofern das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht, muss durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen pro Gesellschaft eine verlässliche Prüfung sichergestellt werden;
4. die Übernahme eines Auftrags, sofern der Honoraranteil weniger als ein Drittel des Gesamtumsatzes der Revisionsstelle beträgt.

Neu: Abs. 3

Die übrigen Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle in der Ordentlichen Revision bleiben vorbehalten.

Art. 729a

2. Aufgaben der Revisionsstelle

a. Gegenstand und Umfang der Prüfung

Neu: Abs. 4

Die in Gegenstand und Umfang beschränkte Prüfung der Revisionsstelle gilt ebenfalls für die übrigen gesetzlichen Pflichtprüfungen.

Art. 729b

b. Revisionsbericht

Neu: Abs. 1 Ziff. 5

eine Empfehlung, ob die Jahresrechnung mit oder ohne Einschränkung zu genehmigen oder zurückzuweisen ist.

Art. 729c

c. Anzeigepflicht

Ergibt sich aus der von der Gesellschaft präsentierten Jahresrechnung oder der Befragung (neu), dass die Gesellschaft offensichtlich überschuldet ist und unterlässt der Verwaltungsrat die Anzeige, so benachrichtigt die Revisionsstelle das Gericht.

Art. 730c

I. Dokumentation und Aufbewahrung

Abs. 1

Die Revisionsstelle muss sämtliche Revisionsdienstleistungen dokumentieren und Revisionsberichte sowie alle wesentlichen Unterlagen mindestens während zehn Jahren aufbewahren. Elektronische Daten müssen während der gleichen Zeitperiode wieder lesbar gemacht werden können.

Neu: Bei der Eingeschränkten Prüfung kann die Dokumentation angemessen reduziert werden.

Art. 755

IV. Revisionshaftung

Abs. 1

Alle mit der Prüfung der Jahres- und Konzernrechnung, der Gründung, der Kapitalerhöhung oder Kapitalherabsetzung befassten Personen sind sowohl der Gesellschaft als auch den einzelnen Aktionären und Gesellschaftsgläubigern für den Schaden verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten verursachen.

Neu: Bei der Eingeschränkten Prüfung wird die Verantwortung für den Schaden angemessen reduziert.»

Begründet wird diese parlamentarische Initiative wie folgt:

«Die Gründe für die Einführung der Eingeschränkten Revision lagen bei der Änderung des Obligationenrechts per 1. Januar 2008 nicht nur in der finanziellen Entlastung der KMU, sondern auch in der Ermöglichung des sog. «embedded audit» bei KMU bzw. der Mitwirkung der Revisionsstelle bei der Buchführung. Damit wollte der Gesetzgeber den KMU bewusst die Möglichkeit verschaffen, von einer einzigen Anlaufstelle sowohl in Sachen Buchführung als auch in Sachen Revision fachlich unterstützt zu werden (Dienstleistungen «aus einer Hand»). Das Konzept des «embedded audit» (Art. 729 Abs. 2 OR) weicht vom Grundsatz der absoluten Unabhängigkeit der Revisionsstelle, der bei der Ordentlichen Revision gilt (Art. 728 OR), ab.

Ein Vergleich zeigt, dass der Gesetzgeber mit der Eingeschränkten Revision ein einmaliges Instrument geschaffen hat, das zur Erhöhung der Qualität der Rechnungslegung beitragen sollte, ohne die KMU mit überhöhten Anforderungen (insb. bez. Unabhängigkeit, Prüfungsumfang und -intensität sowie Fachpraxis der Revisionsstelle) zu belasten. Seit dem Inkrafttreten dieser revisionsrechtlichen Bestimmungen neigt die RAB vermehrt dazu, die Eingeschränkte Revision – im Widerspruch zur soeben beschriebenen gesetzgeberischen Absicht – den strengeren Vorschriften der Ordentlichen Revision zu unterwerfen. Auch in Bezug auf die Spezialprüfungen findet eine systemwidrige Angleichung der Eingeschränkten Revision an die Ordentliche Revision statt. Massiv, und von bürokratischer Entlastung und Erleichterung kann keine Rede mehr sein. Grundsätzlich ist es aus volkswirtschaftlichen Gründen sinnvoll, wenn sich eine möglichst grosse Zahl der KMU der Revisionspflicht, wenn auch einer Eingeschränkten, unterzieht. Während es bei den Publikumsgesellschaften primär um die Interessenwahrung der Eigentümer bzw. der Kapitalgeber geht, stehen bei der Eingeschränkten Revision die Interessen der unabhängigen Berichterstattung gegenüber Familienangehörigen oder Dritten im Vordergrund.

Aufgrund der vorgenannten Entwicklungen ist es zwingend notwendig, die nötige Klarheit zu schaffen, um im Interesse der schweizerischen Wirtschaft sowie der schweizerischen KMU den ursprünglichen gesetzgeberischen Willen in unmissverständlicher Art und Weise umzusetzen. Deshalb sind die Bestimmungen des Obligationenrechts entsprechend zu ändern und zu präzisieren.»

Am 19. August 2016 beantragte die nationalrätliche Rechtskommission ihrem Rat, der Initiative keine Folge zu geben. Am 4. Mai 2017 hat der Nationalrat der Initiative Folge gegeben. Sie befindet sich nun bei der ständerätlichen Rechtskommission (Stand: 10. Mai 2017).

4. Prüfauftrag des Bundesrats

Gem. Bundesratsbeschluss vom 4. Dezember 2015, der im Rahmen der Kenntnisnahme der Ergebnisse der Vernehmlassung zum Aktienrecht gefällt wurde, muss das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement, handelnd durch das Bundesamt für Justiz, den gesetzgeberischen Handlungsbedarf und die europäische Entwicklung im Bereich des Revisions- und Revisionsaufsichtsrechts abklären lassen. Der Bericht ist dem Bundesrat im Herbst 2017 zur Kenntnisnahme und zum Beschluss über das weitere Vorgehen vorzulegen. Mit dem Prüfauftrag soll eine fundierte Grundlage für eine allfällige Umgestaltung, Liberalisierung oder Verschärfung des Revisions- und Revisionsaufsichtsrechts gelegt werden.

Der Prüfauftrag und der vorliegende Expertenbericht sind folglich kein Bestandteil der hängigen Aktienrechtsrevision vom 23. November 2016.⁴

⁴ Vorlage 16.077.

III. Aufträge und Vorgehensweise

1. Aufträge des Bundesamts für Justiz

Der Prüfauftrag des Bundesrats wurde vom Bundesamt für Justiz in zwei Bereiche unterteilt:

- Die **Experten** (Auftragnehmer) erstellen eine Bestandsaufnahme über den allfälligen Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht gem. OR, ZGB und RAG / RAV.

Insb. gestützt auf diese Bestandsaufnahme erstellen die Experten den Bericht und entwerfen darin Szenarien über eine allfällige Weiterentwicklung des Revisions- und Revisionsaufsichtsrechts.

- Die systematische Erfassung des EU-Rechts sowie dessen allfälliger Umsetzung in Deutschland und Frankreich wird vom Schweizerischen Institut für Rechtsvergleichung SIR übernommen. Bringen die Anspruchsgruppen solche oder weitere internationale Aspekte ein, so sind diese in der Bestandsaufnahme an angemessener Stelle zu berücksichtigen.

Die Auftragnehmer gehen mit der erforderlichen Gründlichkeit und Unabhängigkeit vor.

2. Abgrenzung des Auftrags an die Experten

Kein Gegenstand des Prüfauftrags sind die Bestimmungen oder die Praxis zur aufsichtsrechtlichen Revision bzw. aufsichtsrechtlichen Revisionsaufsicht (z.B. die Bestimmungen des Finanzmarktrechts oder der beruflichen Vorsorge). Erscheinen den Auftragnehmern einzelne Aspekte aus diesen Bereichen für die Bestandsaufnahme oder die Entwicklung der Szenarien von Bedeutung, so dürfen sie diese ohne weiteres berücksichtigen.

3. Vorgehen der Experten

Die Bestandsaufnahme erfolgt aufgrund eines Fragebogens (vgl. Anhang 1) unter Einbezug verschiedener Anspruchsgruppen (vgl. Anhang 2, es sind nur die Anspruchsgruppen mit abgegebener Antwort aufgeführt). Im April 2016 wurden der Fragebogen und die Liste der Anspruchsgruppen erstellt, mit dem Bundesamt für Justiz abgestimmt und die Fragebogen versandt. Das Ziel bestand darin, die Vernehmlassung Ende Juni 2016 abzuschliessen. Unternehmen mit Eingeschränkter Revision oder solche mit einem Verzicht auf die Eingeschränkte Revision, dem sog. Opting-out, sollten durch Vermittlung des Schweizerischen Gewerbeverbands gewonnen werden. Aufgrund der teilweise verspäteten bzw. nicht erfolgten Rückmeldungen entschieden sich die Experten, einerseits den Abgabetermin zu verschieben und andererseits über zwei Interessenverbände (EXPERTSuisse und TREUHAND|SUISSE) weitere Unternehmen mit Ordentlicher Revision bzw. Eingeschränkter Revision (bzw. mit Opting-out) anzuschreiben. Als definitives Ende der Vernehmlassungsfrist wurde der 31. August 2016 bestimmt. Durch diese Massnahmen konnten zusätzlich sieben Vernehmlasser gewonnen werden.

Neben den eingeladenen Unternehmen oder Verbänden haben freiwillig in Letzteren vertretene Unternehmen oder Privatpersonen Antworten verfasst. Aus Gesprächen mit Prüfern von Asset Management Einheiten ergab sich Ende Oktober 2016 noch eine weitere Stellungnahme.

Die Experten haben insgesamt 35 Fragebogen versandt. Davon wurden 14 oder 40% beantwortet (vgl. Anhang 2, Kolonne A). Durch die Verbände und Organisationen wurden zusätzlich 14 Unternehmen oder Personen zur Stellungnahme veranlasst (vgl. Anhang 2, Kolonne B). Die Antworten der Vernehmlasser zu den einzelnen Fragen wurden so zusammengefasst, dass je Frage sämtliche Antworten (ohne «Ja / nein», «OK» oder Ähnliches) ersichtlich sind (vgl. Anhang 3). Die summarischen Antworten wurden in einer Statistik erfasst (vgl. Anhang 4).

Im Kapitel IV, Abschnitte 4 und 5 des vorliegenden Expertenberichts, wurden die Antworten zu jeder Frage zusammenfassend ausgewertet. Dabei wird durch die Experten jeweils eine zusammenfassende Gesamtbeurteilung vorgenommen, ohne auf einzelne Vernehmlassungseingaben zu referenzieren, und überlegt, ob ein allgemeiner Handlungsbedarf besteht. Zusätzlich werden die je Frage wichtigen Überlegungen der Vernehmlasser unter Hinweis auf die jeweiligen, in Anhang 3 im Originaltext abgebildeten, Textpassagen dargestellt und der mögliche punktuelle Handlungsbedarf aufgelistet.

Kapitel V entwirft, basierend auf den Vernehmlassungseingaben, Szenarien über eine allfällige Weiterentwicklung des Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht unter Berücksichtigung des Nutzens der Revision, der Unabhängigkeit der Revisionsstelle sowie der Markt- bzw. Konkurrenzsituation der Wirtschaftsprüfung in der Schweiz.

IV. Übersicht über die Vernehmlassungen

1. Aussagen zu den gewünschten Eingaben gem. Liste

Kurz nach dem Versand der Unterlagen im April kam der Wunsch auf, den Fragebogen sowohl auf Französisch wie auf Italienisch zur Verfügung zu stellen. Aus Sicht der Experten war der Wunsch nach Übersetzung gut begründbar. Der Fragebogen wurde lediglich auf Französisch übersetzt. Dies in der Überlegung, dass die damit vorhandenen zwei Sprachfassungen auch einem mit der Fragstellung vertrauten italienisch Sprechenden zum Verständnis ausreichen. Die Antworten sind ausschliesslich in deutscher und französischer Sprache eingegangen.

Einzelne angeschriebene Verbände oder Organisationen haben sehr kurz oder ausweichend geantwortet.⁵

Einzelne betroffene Anspruchsgruppen haben sehr umfangreiche Antworten abgegeben.⁶

Einzelne betroffene Anspruchsgruppen machen Aussagen zur finanzmarkt- und aufsichtsrechtlichen Prüfungen, die grundsätzlich nicht Teil des Auftrags sind – deshalb finden sich diese Aussagen lediglich im Anhang 3.

2. Aussagen zu den zusätzlichen Eingaben

Die eingeladenen Verbände haben teilweise angeschlossene Unternehmen bzw. weitere Spezialisten beigezogen (z.B. Roche durch *economiesuisse* oder Prof. Dr. Reto Eberle und Dr. Daniel Lengauer durch den *veb.ch*). Letztere «nehmen in der Folge zu den Fragen aus persönlicher Sicht und in ihrer Rolle als Kommentatoren der Bestimmungen zur Revisionsstelle im Zürcher Kommentar (erschienen im Schulthess-Verlag) Stellung. Sie haben sich in den vergangenen Jahren intensiv mit den Vorschriften von Art. 727–731a OR auseinandergesetzt. Aufgrund des Umfangs der Kommentierung würde es den Rahmen dieses Fragebogens sprengen, wenn zu jeder Frage die z.T. sehr umfangreichen Überlegungen des Zürcher Kommentars wiedergegeben würden. Gegenstand der [nachfolgenden] Stellungnahme sind vor allem die Bestimmungen des Aktienrechts (Art. 727–731a OR) und die jeweilig wichtigsten Erkenntnisse mit einer Verweisung auf den Zürcher Kommentar.»⁷

3. Aussagen zu fehlenden Eingaben und Kurzerläuterungen

Mit zwei der angeschriebenen Verbände und Organisationen, die keine Antwort abgegeben haben, gab es Kontakte bzw. Verfahrensfragen. Dennoch wurde von diesen letztlich keine Antwort gegeben. Viele andere haben gar keine Reaktion gezeigt.

Die **Eidg. Finanzmarktaufsicht FINMA** nahm nicht Stellung, weil die Fragen zu den Themen «Rechnungsprüfung» und «RAB» und nicht zum Thema «aufsichtsrechtliche Prüfung» gestellt wurden. Die FINMA wies zudem spezifisch darauf hin, dass die Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaften im Kontext der aufsichtsrechtlichen Prüfung von entscheidender Bedeutung sei. «Die Tätigkeit der Prüfungsgesellschaften im Bereich der aufsichtsrechtlichen Prüfung war im Übrigen bereits mehrfach Gegenstand internationaler Kritik, namentlich auch im letzten Financial Sector Assessment Programm (FSAP) des Internationalen Währungsfonds IWF.»⁸

Die **Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge OAK BV** stellt klar, dass die Prüfung der Personalvorsorgeeinrichtungen auf spezialgesetzlichen Bestimmungen des «Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG)» beruht und deshalb zu den Fragen keine Stellung genommen wird. «Die Revisionsstellen von Vorsorgeeinrichtungen und anderen Einrichtungen, die nach ihrem Zweck der beruflichen Vorsorge dienen, erfüllen eine wichtige Kontrollfunktion innerhalb der Aufsichtspyramide der beruflichen Vorsorge. Gem. BVG muss die Revisionsstelle in ihrem Bericht bestätigen, ob die Jahresrechnung den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Zusätzlich zur Prüfung der Jahresrechnung erfordert die Gesetzgebung der beruflichen

⁵ Vgl. z.B. Eidg. Finanzkontrolle und Kapitel IV Abschnitt 3.

⁶ Vgl. v.a. *EXPERTsuisse* und *RAB*, aber auch *Ethos* (vgl. Anhang 3).

⁷ Vgl. Einführende Bemerkungen auf dem abgegebenen Fragebogen EL.

⁸ Gem. Brief der FINMA vom 20. Juni 2016.

Vorsorge die Prüfung und Bestätigung weiterer spezialgesetzlicher Prüfungsgegenstände, z.B. betr. Organisation, Geschäftsführung oder Vermögensanlage der Einrichtung. Dazu kommen weitere branchenspezifische Aufgaben im Falle der Unterdeckung einer Vorsorgeeinrichtung sowie Meldepflichten an die Aufsichtsbehörde.

Gem. Art. 52b BVG können als Revisionsstelle natürliche Personen und Revisionsunternehmen tätig sein, die von der RAB als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte nach dem RAG zugelassen sind. Dies bedeutet, dass gem. heutigem Recht Personen für die Revision von Vorsorgeeinrichtungen zugelassen sind, welche unter Umständen keine spezifische Revisionsausbildung genossen haben oder zumindest über keine spezifischen Kenntnisse der zweiten Säule unseres Vorsorgesystems verfügen.

Erhebungen der OAK BV zeigen zudem, dass rund die Hälfte aller Revisionsstellen gem. BVG über lediglich ein Mandat in diesem Marktsegment verfügen. Dies sowie die Rückmeldungen, welche die OAK BV von den Direktaufsichtsbehörden erhält, unterstreichen die Vermutung, dass gem. heutigem Recht die Anforderungen an die Revisionsstellen nach BVG nicht adäquat sind.

Die OAK BV hat sich daher zum Ziel gesetzt, Massnahmen zur Qualitätssicherung bei den Revisionsstellen von Vorsorgeeinrichtungen mit reglementarischen Leistungsverpflichtungen zu ergreifen. Hierzu werden Massnahmen insb. im Bereich der Fachkenntnisse (ausreichend praktische Erfahrungen) und der Unabhängigkeit (Rotation) angestrebt. Die OAK BV beabsichtigt, diese Anforderungen in der Form von Weisungen an die Revisionsstellen zu richten. Die OAK BV begrüsst es, wenn ergänzend zu den von ihr vorgesehenen Weisungen allfällige Anpassungen im Bereich des Revisionsaufsichtsrechts geprüft werden.»⁹

Die **Eidg. Finanzkontrolle** äussert sich deshalb nicht, weil deren Mandate «schwergewichtig den öffentlichen Sektor [umfassen], welcher sich meist nicht direkt auf die OR-Vorschriften» abstützen, eine Insiderproblematik durch die Tatsache besteht, dass die Eidg. Finanzkontrolle Revisionsstelle der RAB ist und sie sich «als oberstes Finanzaufsichtsorgan des Bundes nicht dazu äussern können.»¹⁰

Der **Schweizerische Pensionskassenverband ASIP** findet «es wichtig, dass die Spezialbestimmungen im BVG (als *lex specialis*) Vorrang haben (und weiterhin haben werden). Art. 52b BVG regelt die Zulassung von Revisionsstellen für die berufliche Vorsorge. Die Aufgaben der Revisionsstellen sind im BVG abschliessend geregelt (Art. 52c BVG). Auf Verordnungsstufe finden sich weitere Aufgabenzuteilungen. Dieses System funktioniert und wir sehen keinen weiteren Regulierungs- und Handlungsbedarf.

Hinweisen möchten wir auf die Kompetenzen der OAK BV: Sie kann gem. Art. 64a Abs. 1 lit. f BVG den Revisionsstellen Weisungen erteilen. Aktuell steht z.B. eine Weisung der OAK BV zu den Anforderungen an die Revisionsstellen zur Diskussion. Im Zentrum der mit der Strukturreform ins BVG aufgenommenen Bestimmungen stehen mögliche Weisungen für die Prüfungsdurchführung, aber nicht Anforderungskriterien an die Revisionsstellen. Dies gilt umso mehr als es sich vorliegend um den Markt letztlich beeinflussende Vorgaben handelt. Ein erster Entwurf wurde daher aufgrund der Ergebnisse der Anhörung zurückgezogen.

Massnahmen zur Sicherstellung der Qualität der Revision von Pensionskassen sind zu begrüssen. Die für die Steigerung der Qualität vorgeschlagenen Kriterien – Rotationspflicht und Mindestanforderungen an die praktischen Tätigkeiten – erscheinen uns aus Optik der Pensionskassen aber willkürlich, praxisfremd und den Markt im Sinne einer Konzentration negativ zu beeinflussen. Letztlich sollen die Pensionskassen-Verantwortlichen entscheiden, ob sie mit einer Revisionsstelle zusammenarbeiten wollen oder nicht. Der Regulator sollte diesbezüglich die Hürden nicht zu hoch legen. Wir empfehlen daher von diesen Kriterien abzusehen. Zielführender wären, ohne auf eine Anzahl verlangter Prüfstunden hinzuweisen, lediglich Vorgaben bez. auszuweisender Fachpraxis im Bereich der BVG-Revision zu verlangen.»¹¹

⁹ Gem. Brief der OAK BV vom 1. Juli 2016, vgl. dazu auch Hüsler (2016). In der Zwischenzeit wurde eine entsprechende Weisung erlassen, vgl. dazu Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge OAK BV (2016).

¹⁰ Gem. Brief der Eidg. Finanzkontrolle vom 10. Juni 2016.

¹¹ Gem. Mail von Hans Peter Konrad vom 1. Juli 2016.

4. Revisionsrecht (vgl. Anhang 3)

4.1 Generelle Punkte: Zusammenfassung der Kernbotschaften

4.1.1 Hat sich das geltende Revisionsrecht aus Ihrer Sicht grundsätzlich bewährt oder besteht wesentlicher Handlungsbedarf?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Anspruchsgruppen zeigen sich grundsätzlich zufrieden mit dem geltenden Revisionsrecht. Die Dreiteilung Ordentliche Revision, Eingeschränkte Revision, Opting-out ist sinnvoll und hat sich bewährt. «Unabhängigkeit» und «Nutzen» werden für eine Ordentliche Revision (viel) höher gewichtet als für eine Eingeschränkte Revision.

Die Revision wird je länger je formeller abgewickelt; diese Entwicklung wird bedauert.

Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Ein Handlungsbedarf bestehe vereinzelt im KMU-Bereich (hauptsächlich Erleichterungen bei der Unabhängigkeit, Vereinfachung der Revision oder Beschränkung der RAB auf die Ordentliche Revision).¹² Das Kosten-Nutzen-Verhältnis habe sich verschlechtert.¹³

Ein Vernehmlasser hat einige punktuelle Mängel geortet bzw. Änderungsvorschläge gemacht (Kurzübersicht: Definition der Begriffe «enge Beziehungen» und «nahestehende Personen», Klarstellung betr. die Anwendbarkeit der Unabhängigkeitsbestimmungen der Ordentlichen Revision auf die Eingeschränkte Revision, Regelung der Unabhängigkeitsbestimmungen für Spezialprüfungen bei Gesellschaften mit einer Eingeschränkten Revision, gesetzliche Bestimmung zum risikoorientierten Prüfungsansatz und der stichprobenartigen Prüfung, Präzisierung der Anzeigepflicht bei Gesetzesverstößen, Informationsaustausch zwischen bisheriger und neuer Revisionsstelle, Einsicht- und Herausgaberechte bez. Prüfungsdokumentation, Streichung Art. 730 Abs. 3 OR sowie Art. 627 Ziff. 13 OR, stärkere Beachtung der Konzepte und Vorschriften der Selbstregulierung bei der Rechtsanwendung, Wiedereinfügung Art. 40 Abs. 1 lit. a^{bis} RAG).¹⁴ Diese Punkte werden ggf. bei den jeweiligen Themen wieder aufgenommen.

Ein Vernehmlasser bemängelt, es würde mit der Eingeschränkten Revision zu viel geprüft.¹⁵

4.1.2 Hat sich das Zusammenspiel zwischen staatlichen Regeln (OR / ZGB, RAG, RAV) und der Selbstregulierung bewährt? Gibt es allenfalls zu viel oder zu wenig Raum für Selbstregulierung?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Anspruchsgruppen sind weitgehend mit dem Zusammenspiel staatlicher Regeln mit der Selbstregulierung zufrieden und es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Ein Vernehmlasser sieht die «staatlich begleitete Selbstregulierung» positiv.¹⁶ Ein Berufsverband beurteilt die Möglichkeit der Selbstregulierung positiv und berücksichtigt die global akzeptierten Regelungen der «International Federation of Accountants IFAC» bez. der vom Gesetz bewusst unterlassenen Regulierung der Abschlussprüfung. Deshalb möchte dieser Berufsverband in Art. 728a OR sowie in Art. 729a OR festhalten lassen, dass der Abschlussprüfer sich bei seiner Prüfung auf die anerkannten

¹² Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.1, TREUHAND|SUISSE, sgv und Manser.

¹³ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.1, economiesuisse und ZKB.

¹⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.1, EL, letzter Teil der Stellungnahme. Vgl. zur Definition «enge Beziehung» auch Anhang 3, Frage 4.2.7, TREUHAND|SUISSE.

¹⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.3, Ruch.

¹⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.2, RAB.

Berufsgrundsätze des Berufsstands zu beziehen hat. Dadurch würde es sich erübrigen, der RAB eine eigenständige gesetzliche Grundlage zum Erlass von Prüfungsstandards zu geben.¹⁷

Etwas allgemeiner wird zudem gewünscht, die Selbstregulierung sei wieder zu stärken.¹⁸

4.1.3 Welches ist der Nutzen der Revision aus Ihrer Sicht?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Der Nutzen der Revision wird generell als positiv hervorgehoben, wobei er bei der Ordentlichen Revision als deutlich höher wahrgenommen wird als bei der Eingeschränkten Revision. Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Zum Nutzen der Abschlussprüfung wird in einer von einem Berufsverband in Auftrag gegebenen Studie aus dem Jahr 2014 festgestellt, dass es v.a. um die Reduktion der Informationsdefizite geht, die für Publikumsgesellschaften und wirtschaftlich bedeutende Unternehmen um rund 60% verringert werden, währenddessen diese Reduktion für KMU lediglich 25% beträgt.¹⁹ Andere sehen den Nutzen weiter in der Validierung von Unternehmensinformationen und beurteilen die Revision als ein «unentbehrliches Element» und verweisen auch auf die «Botschaft zur Änderung der Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren».²⁰ Als weiterer Nutzen würden durch die Prüfungstätigkeit immer wieder materielle Fehler aufgedeckt.²¹

Ebenso wird der Abschlussprüfung eine Erhöhung der Qualität der Rechnungslegung und das Einbringen von Beispielen und Ansätzen anderer Unternehmen zugestanden.²² Die Revision habe eine wichtige Schutzfunktion und liege auch im Interesse einer ordnungsgemässen, effizienten Besteuerung.²³

Hingegen finden etliche Vertreter von KMU, die Revision sei überflüssig, weil der Inhaber die Risiken kenne.²⁴

4.1.4 Wie beurteilen Sie das Verhältnis zwischen Kosten und Nutzen der Revision?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die eher den grösseren Anwendern zuzuordnenden Anspruchsgruppen empfinden das Kosten-Nutzen-Verhältnis grundsätzlich als angemessen; die eher den kleineren Anwendern zuzuordnenden Anspruchsgruppen empfinden die Kosten als eher zu hoch. Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Das Kosten-Nutzen-Verhältnis wird (auch mit Bezug auf die Studie zu den Regulierungskosten) als angemessen empfunden.²⁵

Hingegen wird bemängelt, die Eingeschränkte Revision würde der Ordentlichen Revision angenähert bzw. die Revision würde zunehmend formalisiert; Folgen davon seien ein erhöhter Prüfungs- und Dokumentationsbedarf sowie höhere Kosten.²⁶

¹⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.2, EXPERTsuisse, dritter Abschnitt.

¹⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.2, EXPERTsuisse, siebenter Abschnitt, TREUHAND|Suisse, ZKB und Forstmoser.

¹⁹ Vgl. Universität Zürich / Swissecconomics, Eberle / Jaag / Bach / Strube / Feger und Anhang 3, Frage 4.1.3, EXPERTsuisse, dritter Abschnitt, RAB und EL.

²⁰ Vgl. BBI 2004, 3969, 3975 f. und Anhang 3, Frage 4.1.3, RAB und Ethos.

²¹ Vgl. Leibfried / Sager und Anhang 3, Frage 4.1.3, EXPERTsuisse, zweiter Abschnitt.

²² Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.3, economiesuisse, Ethos und ZKB.

²³ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.3, EXPERTsuisse, fünfter und siebenter Abschnitt, veb sowie Leibfried / Heid.

²⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.3, Fahnen Center, Stutz, Licht und Egger.

²⁵ Vgl. Schweizerische Eidgenossenschaft (2013) und Anhang 3, Frage 4.1.4, RAB und EXPERTsuisse.

²⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.4, TREUHAND|SUISSE, economiesuisse, ZKB, Manser, Poma und Forstmoser.

4.1.5 Erfüllt die heutige Revision ihren Zweck (z.B. Vermeidung von Konkursen; bessere Qualität der Rechnungslegung)?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Qualitätssicherung der Rechnungslegung wird durch die Anspruchsgruppen als erfüllt beurteilt. In Bezug auf die Frage der Vermeidung des Konkurses durch die Revision gehen die Meinungen auseinander. Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die Qualitätssicherung der Rechnungslegung durch die Revision wird mehrheitlich bejaht (gem. einer Studie liegt die Durchführung der Revision zudem auch im Interesse einer ordnungsgemässen, effizienten Besteuerung).²⁷ Bei der Frage der Vermeidung des Konkurses durch die Revision fallen die Rückmeldungen unterschiedlich aus. Einerseits wird zwar wohl die Wahrscheinlichkeit der rechtzeitigen Sanierung einer Gesellschaft hervorgehoben, andererseits könne die Vermeidung des Konkurses nicht unmittelbarer Zweck der Revision sein.²⁸ Vielmehr dürfe die Revisionsstelle nur «in extremis» und als «ultima ratio»²⁹ anstelle des säumigen Verwaltungsrats (VR) eine Überschuldungsanzeige an das Gericht vornehmen.²⁹

Die Pflichtprüfung sei nicht weiter zurückzudrängen, weil sonst Mehrkosten entstünden, die letztlich durch den Steuerzahler zu tragen wären.³⁰

4.1.6 Wie schätzen Sie die Qualität der Revision und der Revisionsunternehmen ein?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Wie wird «Revisionsqualität» gemessen? Der vorliegende Expertenbericht lässt die Definition offen, wie es auch die Vernehmlasser grösstenteils machen; jeder beurteilt somit die Qualität aus seiner eigenen Sicht und es gibt keinen allgemeingültigen Standard.

Grundsätzlich wird die Qualität der Revision und der Revisionsunternehmen als gut bezeichnet.

Die Person des leitenden Revisors steht im Vordergrund und dessen regelmässige Rotation wird als genügend eingestuft.

Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Immer wieder würden Verstösse gegen die Unabhängigkeitsvorschriften festgestellt.³¹ Ein Berufsverband verlangt von seinen Mitgliedern, dass sie die Qualitätsnorm QS 1 umsetzen, womit die Grundlagen geschaffen werden, «mit denen Revisionsunternehmen in Eigenverantwortung und ohne Anschluss an ein Peer-Review-System die Qualität ihrer Revisionsdienstleistungen sicherstellen können».³² Ein anderer Berufsverband ist der Ansicht, die Revision sei als Marktleistung zu einer «Commodity» geworden und der Zuschlag für eine Mandatierung erfolge meistens über den Preis.³³ Allerdings sei ein gutes Verständnis der Geschäftstätigkeit des revidierten Unternehmens ebenso wichtig wie das technische Revisions-Know-How.³⁴

²⁷ Vgl. Universität Zürich / Swissecconomics, Eberle / Jaag / Bach / Strube / Feger, Leibried / Heid und Anhang 3, Frage 4.1.5, RAB, EXPERTsuisse, erster Abschnitt, TREUHAND|SUISSE, Zurich, EL, vierter Abschnitt und Forstmoser. Die Economiesuisse sieht die Qualität der Rechnungslegung nicht zwingend verbessert, aber die Rechnungslegungsvorschriften würden respektiert (vgl. Anhang 3, Frage 4.1.5, economiesuisse).

²⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.5, EXPERTsuisse, zweiter Abschnitt, economiesuisse, Swipra, EL, dritter Abschnitt und Forstmoser.

²⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.5, EL, dritter Abschnitt.

³⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.5, EXPERTsuisse.

³¹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.6, RAB.

³² Vgl. EXPERTsuisse (2016) S. 18 und Treuhand Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten (2013), Schweizer Qualitätssicherungsstandard 1 (QS 1); dieser ist Bestandteil der Schweizer Prüfungsstandards (PS); sein Titel lautet: Qualitätssicherung für Praxen, die Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen durchführen.

³³ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.6, veb und ZKB.

³⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.6, Swipra.

4.1.7 Wie beurteilen Sie die aktuelle Marktsituation für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bzw. für von zugelassenen Revisionsexperten bzw. von zugelassenen Revisoren geführte Revisionsunternehmen in der Schweiz?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Dreiteilung des Marktes (staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, zugelassene Revisionsexperten und zugelassene Revisoren) und der Wettbewerb sowie die Auswahl an qualifizierten Prüfern werden als positiv beurteilt. Allenfalls stellt die Big-4-Situation für globale Publikumsgesellschaften eine Einschränkung dar, weil je nach Branche (z.B. Prüfung von Versicherungsunternehmen) nur ein oder zwei Revisionsunternehmen zur Auswahl stehen. Der Preisdruck wird aktuell als hoch dargestellt. Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Aufgrund gesetzlicher und aufsichtsrechtlicher Vorschriften sowie des Preisdrucks werden die zunehmende Spezialisierung und die Verdrängung kleinerer Revisionsunternehmen bemängelt.³⁵

Ein von Revisoren eingeschränkt geprüftes Unternehmen müsse für gewisse «den Revisionsexperten vorbehaltene Spezialprüfungen (Spezialprüfungen)» bei der Durchführung einer bedingten Kapitalerhöhung mittels Wandel- oder Optionsrechten (Art. 653f OR) bzw. bei der Streichung dieser Rechte (Art. 653i OR), bei der Kapitalherabsetzung ohne gleichzeitige Wiedererhöhung (Art. 732 OR), bei der frühzeitigen Verteilung des Vermögens aufgelöster Gesellschaften (Art. 745 OR) und bei Rückzahlung geleisteter Nachschüsse bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Art. 795b OR) bzw. bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Art. 825a OR) auf einen Revisionsexperten zurückgreifen.³⁶ Es solle – unter Beachtung personeller und organisatorischer Massnahmen bei der Eingeschränkten Revision – zulässig sein, dass die Revisionsstelle für gesetzliche Spezialprüfungen beigezogen wird, ohne dass diese – aufgrund Mitwirkens bei der Buchführung – ihre Unabhängigkeit kompromittiert.³⁷ Spezialprüfungen seien wegen des Anleger- und Gläubigerschutzes weiterhin unter Anwendung aller PS wahrzunehmen.³⁸ Damit einher geht auch die Anforderung, die Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzU) der EXPERTsuisse einzuhalten.³⁹ Der negativ formulierte Bestätigungswortlaut dürfe bei Spezialprüfungen betr. Gesellschaften mit Bilanzsumme / Umsatzerlös oder Vollzeitstellen unterhalb der Schwellenwerte nicht verwendet werden.⁴⁰

Nicht ausdrücklich geregelt habe der Gesetzgeber den Geltungsbereich der Unabhängigkeitsvorschriften für Spezialprüfungen (im Fall der Eingeschränkten Revision).⁴¹

Bemängelt wird, dass das Verbot der Durchführung finanzmarktregulatorischer Prüfungen durch Revisoren, die selber finanzintermediäre Tätigkeiten ausüben, zu Problemen führt, was aber ein Thema betrifft, das sich ausserhalb des vorliegenden Auftrags bewegt.⁴²

4.2 Spezifische Punkte: Zusammenfassung der Kernbotschaften (vgl. Anhang 3)

4.2.1 Revisionspflicht Ordentliche Revision (Art. 727 OR): Hat sich die Unterscheidung zwischen Publikumsgesellschaft und anderen wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen bewährt?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Grundsätzlich gibt es in dieser Frage grosse Zustimmung. Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

³⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.7, TREUHAND|SUISSE und Ruch.

³⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.7, TREUHAND|SUISSE.

³⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.12, EXPERTsuisse, dritter bzw. siebenter Abschnitt und Art. 755 OR zu den Spezialprüfungen.

³⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.3, EXPERTsuisse, siebenter Abschnitt.

³⁹ Vgl. Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten (2013), Ziff. 5 auf S. 2.

⁴⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.14, RAB.

⁴¹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.12, EL.

⁴² Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.7, Poma.

Ein Vernehmlasser möchte für Publikumsgesellschaften den Ansatz der EU verfolgen (externe Pflichtrotation des Wirtschaftsprüferunternehmens, interne Pflichtrotation des Mandatsleiters, Verbot gewisser Nichtprüfungsleistungen [mit Letzterem meint der Vernehmlasser, dass andere, gem. RzU heute erlaubte Dienstleistungen der Revisionsstelle für den geprüften Kunden wie z.B. Erstellen von Steuererklärungen oder Rechtsberatung im Bereich des Gesellschaftsrechts nicht mehr zulässig sein sollten]).⁴³ KMU und private Unternehmen sollten die Art der Revision frei wählen können.⁴⁴ Das Recht, die Erstellung der Konzernrechnung auf einer tieferen Stufe anzusiedeln, sollte für alle Holding-Gesellschaften gelten.⁴⁵ Verschiedene Begriffe (Beitrag zum Umsatz an eine Konzernrechnung, Umsatzerlös, Vollzeitstellen) seien durch die Praxis weitgehend geklärt, vom Gesetz jedoch nicht definiert.⁴⁶

4.2.2 Revisionspflicht Ordentliche Revision (Art. 727 OR): Wie beurteilen Sie die Grössenkriterien?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Unterscheidung und die Grössenkriterien werden als hoch aber noch zweckmässig beurteilt. Allerdings sollten sie nicht mehr erhöht werden. Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die Auswirkung der auf 20/40/250 erhöhten Schwellenwerte könne noch nicht abgeschätzt werden. Weil der Nutzen der Eingeschränkten Revision gem. bereits erwähnter Studie (vgl. Kapitel IV Abschnitt 4.1.3) weniger gross ist, wäre es wünschenswert, bei einer allfälligen weiteren Anpassung der Schwellenwerte nicht nur die Kosten für KMU, sondern auch den Nutzen für die Gesellschaft selbst und für Dritte zu berücksichtigen. Neben den verwendeten Grössenkriterien wären auch andere wie z.B. Bestehen von Fremdfinanzierung oder von Minderheitsaktionären denkbar.⁴⁷ Die Schwellenwerte sollten in keinem Fall weiter erhöht werden.⁴⁸

4.2.3 Revisionspflicht Eingeschränkte Revision (Art. 727a OR): Hat sich das Instrument der Eingeschränkten Revision bewährt?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Das Instrument der Eingeschränkten Revision hat sich grundsätzlich bewährt. Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die Eingeschränkte Revision sei für KMU ein wertvolles Instrument der Wirtschaftsprüfung. Es entlaste rund 100'000 KMU administrativ und finanziell. Durch die Eingeschränkte Revision sei es möglich, im KMU-Segment eine qualitativ hochstehende externe Überprüfung der Finanzinformationen für die unterschiedlichen Anspruchsgruppen sicherzustellen, was durch den «Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER)» der EXPERTsuisse und der TREUHAND|SUISSE gegeben sei.⁴⁹

Die Bezeichnung «Eingeschränkte Revision» und «Ordentliche Revision» solle überdacht werden, weil die Bezeichnung «eingeschränkt» die Aussenwahrnehmung dieser Revisionsart beeinträchtigen könnte.⁵⁰

Die negativ formulierte Bestätigung der Jahresrechnung sei aufgrund der Konzeption mit der begrenzten Prüfungssicherheit beizubehalten.⁵¹ Andererseits wird der Nutzen der negativ formulierten Bestätigung der Eingeschränkten Revision im Vergleich mit den Kosten bemängelt.⁵²

⁴³ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.1, Ethos.

⁴⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.1, Stutz.

⁴⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.1, Poma.

⁴⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.1, EL.

⁴⁷ Vgl. für alle Bemerkungen Anhang 3, Frage 4.2.2, EL.

⁴⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.4, RAB.

⁴⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.3, EXPERTsuisse, erster Abschnitt.

⁵⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.3, EXPERTsuisse, fünfter Abschnitt.

⁵¹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.3, EXPERTsuisse, sechster Abschnitt.

Unternehmen, die sich an der Schwelle zur Ordentlichen Revision befinden, sollten vermehrt vom Instrument des Opting-up Gebrauch machen, weil die Beurteilung des «Internes Kontrollsystem (IKS)» in diesen Grössenordnungen angezeigt scheint.⁵³

4.2.4 Revisionspflicht Eingeschränkte Revision (Art. 727a OR): Hat sich das System des Opting-out bewährt (Art. 727a OR; Verzicht auf die Eingeschränkte Revision der Jahresrechnung)? Oder gibt es heute zu viele Kapitalgesellschaften, die keine gesetzlich vorgeschriebene Revision der Jahresrechnung durchführen?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Das System des Opting-out hat sich grundsätzlich bewährt. Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Mit dem System des Opting-out könnten rund 80% der KMU auf eine Revision verzichten.⁵⁴ Dies sei sinnvoll für Unternehmen, die vom Eigentümer geführt werden und an welchen keine andere Anspruchsgruppe ein Interesse an geprüften Finanzinformationen hat.

Das Opting-out sei dann nicht mehr praktisch machbar, wenn eine Bankbeziehung besteht und demnach eine andere Anspruchsgruppe mit Interesse an geprüften Finanzinformationen besteht.⁵⁵

Eine Schwäche des Opting-out wird darin geortet, dass es nach dem Beschluss des Unternehmens keinen wirksamen Kontrollmechanismus gibt, der bei Überschreiten der Grenze von 10 Vollzeitstellen greift und das Unternehmen zur Eingeschränkten Revision verpflichtet.⁵⁶ Der Verzicht auf die eingeschränkte Revision erspare in erster Linie Arbeit und Kosten für das Unternehmen. Wegen des Risikos, dass bei einer finanziellen Schieflage ohne Revision nicht rechtzeitig gehandelt wird, stelle sich hingegen die Frage, ob die Möglichkeit des Opting-out nicht weiter eingeschränkt werden sollte.⁵⁷

Das Opting-out wird bemängelt, weil neben dem Eigentümer weitere Anspruchsgruppen wie AHV, Warenlieferanten oder die Steuerbehörden bestehen.⁵⁸ Das Opting-out stelle eine Inkonsistenz mit den Bestimmungen des Geldwäschereigesetzes dar.⁵⁹ Das Opting-out gehe zu weit, was allenfalls mit einer dritten Variante (neben Ordentlicher und Eingeschränkter Revision), einer Art Stichprobenkontrolle gelöst werden könnte.⁶⁰

4.2.5 Anforderungen an die Revisionsstelle bei Ordentlicher Revision (Art. 727b OR): Beurteilen Sie die Anforderungen als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Anforderungen an die Revisionsstelle bei Ordentlicher Revision sind grundsätzlich zweckmässig. Es besteht Handlungsbedarf hinsichtlich der Anforderungen an die Weiterbildung.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Bemängelt wird, dass keine einheitlichen Vorgaben an die Weiterbildung bestehen, obwohl die Anforderungen bei jeglicher Prüfungstätigkeit hoch sind und weiter steigen.⁶¹ Das Gesetz kenne keine Weiterbildungsverpflichtung als Element der Qualitätssicherung.⁶²

⁵² Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.3, economiesuisse.

⁵³ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.3, EXPERTsuisse, zweiter Abschnitt.

⁵⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.4, EXPERTsuisse.

⁵⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.3, Stutz.

⁵⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.4, EXPERTsuisse, vierter Abschnitt.

⁵⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.4, TREUHAND|SUISSE.

⁵⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.4, veb.

⁵⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.4, EL.

⁶⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.4, Forstmoser.

⁶¹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.1, EXPERTsuisse, zweiter Abschnitt.

⁶² Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.6, EXPERTsuisse: demnach besteht für ihre Mitglieder, für jene der TREUHAND|SUISSE und für jene der veb, eine Weiterbildungsverpflichtung. Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.6, TREUHAND|SUISSE.

Weil ein Drittel der rund 2'400 Revisionsunternehmen, die bei der RAB registriert sind, keinem Berufsverband (Schweizerischer Verband für Interne Revision SVIR, Schweizer Verband für Rechnungslegung, Controlling und Rechnungswesen veb.ch, EXPERTsuisse und TREUHAND|SUISSE) angehört, unterliegen diese auch nicht einem Weiterbildungsnachweis.⁶³

Die Anforderungen sollten gelockert werden, damit mehr Wettbewerb entsteht und weil die kleinen Revisionsunternehmen sich sonst auf die Durchführung Eingeschränkter Revisionen beschränken müssen.⁶⁴

4.2.6 Anforderungen an die Revisionsstelle bei Eingeschränkter Revision (Art. 727c OR): Beurteilen Sie die Anforderungen als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Kriterien werden als angemessen beurteilt. Es besteht kein Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die «interne Trennung sei nicht zeitgemäss».⁶⁵ Das Verbot finanzmarktrechtlicher Revisionen durch Prüfgesellschaften, die selbst einer (meist völlig nebengeordneten) finanzintermediären Tätigkeit nachgehen, sei sinn- und zwecklos.⁶⁶

4.2.7 Ordentliche Revision – Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 728 OR): Beurteilen Sie die Bestimmungen von Art. 728 OR als zweckmässig oder sind sie zu liberalisieren oder zu verschärfen?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Bestimmungen werden als zweckmässig erachtet. Mehrfach wird betont, die Unabhängigkeit sei eines der wichtigsten Kriterien für die Revisionsstelle. Die Rotation des Leitenden Prüfers nach sieben Jahren hat sich bewährt. Es besteht ein Handlungsbedarf betr. Art. 728 Abs. 6 OR, welcher noch die «einheitliche Leitung» statt das «Kontrollprinzip» wie gem. Rechnungslegungsrecht in Art. 963 Abs. 1 OR enthält.⁶⁷

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die Bestimmungen bez. der Nichtprüfungsleistungen sollten verschärft werden.⁶⁸

4.2.8 Ordentliche Revision – Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 728 OR): Wie beurteilen Sie die Unabhängigkeitskriterien vor dem Hintergrund der schweizerischen und internationalen Vorschriften der Branche bzw. vor dem Hintergrund der Bestimmungen des RAG?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Vorgaben, die durch die RzU ergänzt werden, sind sachgemäss und erreichen das internationale Niveau. Gegenüber den neuen EU-Vorschriften dürfen sie vor dem Hintergrund der Zwangsrotation der Revisionsstelle als liberal eingestuft werden. Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die Kriterien sind übertrieben, da Unabhängigkeit per se gar nicht bestehe.⁶⁹

⁶³ Gem. RAB (2017 und 2016 A) S. 39 bzw. S. 33–34 haben 896 (Stand Ende 2016) bzw. 939 (Stand Ende 2015) registrierte Revisionsunternehmen (bzw. rund 30%) keine Verbandsmitgliedschaft.

⁶⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.5, sgv und Ruch.

⁶⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.6, Manser. [Hinweis der Experten: damit dürfte die organisatorische und personelle Trennung zwischen Buchführung und Prüfung bei der Eingeschränkten Revision angesprochen sein.]

⁶⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.6, Poma.

⁶⁷ Dieser Handlungsbedarf ist gelöst (vgl. Schweizer Bundesrat (2017) BBI 2017, 399, 582).

⁶⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.7, Ethos.

⁶⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.8, sgv.

4.2.9 Ordentliche Revision – Aufgaben der Revisionsstelle (Art. 728a–c OR): Erachten Sie die Bestimmungen zu den Aufgaben der Revisionsstelle als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Bestimmungen der Aufgaben der Revisionsstelle sind grundsätzlich zweckmässig. Es besteht ein Handlungsbedarf bez. Ermessensentscheiden; darüber hinaus besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Immer wieder würden Mängel geltend gemacht, die vorwiegend von Ermessensentscheiden von Personen geprägt sind.⁷⁰

Die Anforderungen an Abschlussprüfer umfassten die beruflichen Verhaltensanforderungen wie die Unabhängigkeit, die kritische Grundhaltung, das pflichtgemässe Ermessen und ausreichende geeignete Prüfungsnachweise und das Prüfungsrisiko.⁷¹ Pflichtgemäßes Ermessen wird definiert als «Anwenden von relevanter Aus- und Fortbildung, Kenntnis und Erfahrung im Zusammenhang mit Prüfungs-, Rechnungslegungs- und beruflichen Standards, um fundierte Entscheidungen über die Vorgehensweise zu treffen, die unter den Umständen des Prüfungsauftrags angemessen ist».⁷²

Ein Berufsverband bemängelt, die RAB würde im Einzelfall ihr eigenes Ermessen an dasjenige der Revisionsstelle setzen, was zu unsachgemässen Entscheidungen führen könne. Vielmehr sei «darauf [zu] fokussieren, ob im konkreten Fall die anwendbaren Berufsgrundsätze unter Wahrung des professionellen Ermessens sowie der Eigenverantwortung des Abschlussprüfers beachtet worden sind». Kritisiert wird, die RAB mache eigene Interpretationen zum Massstab für die Beurteilung von Sorgfaltspflichtverletzungen der Revisionsstellen.⁷³ In dieser Hinsicht seien die Aufgaben der Revisionsstelle in Art. 728a OR und Art. 729a OR im Sinne der Definition des pflichtgemässen Interesses gem. PS 200 Ziff. 13(k) klarzustellen. «Dieses pflichtgemässe Ermessen präzisiert insoweit auch den möglichen Umfang der Pflichtverletzung in Verantwortlichkeitsfällen.»⁷⁴ Deshalb sei dieses Ermessen gesetzlich verbindlich anzuerkennen (sog. «Auditor Judgement Rule» gem. Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 7. Januar 2014).⁷⁵ Zu diesem Thema wird zusammenfassend Folgendes ausgeführt.

Der Prüfer muss im Rahmen der Prüfungsplanung die inhärenten und die Kontrollrisiken einschätzen und einen vertretbaren Schwellenbetrag für die Wesentlichkeit festlegen. Auf dieser Basis kann er bestimmen, wie er hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise erlangen will, um daraus seine Folgerungen zu ziehen. Dabei stellt der Abschlussprüfer üblicherweise auf Prüfungsnachweise ab. Diese erlauben zwar Folgerungen, stellen aber keinen zwingenden Beweis dar. Der Prüfer prüft nicht sämtliche verfügbaren Informationen, sondern zieht seine Folgerungen gestützt auf Stichproben. Der Entscheid darüber, in welcher Weise ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt werden können, ist somit ein eigentlicher Ermessensentscheid. Er basiert auf Einschätzungen, bezüglich derer ein relativ grosser Beurteilungsspielraum besteht und beinhaltet ein Ermessen bezüglich Art, Zeitpunkt und Umfang der vorzunehmenden Prüfungshandlungen. Bei der Beantwortung der Frage, ob allenfalls eine Verletzung gesetzlicher Vorschriften besteht, müssen diese Beurteilungs- und Ermessensspielräume respektiert werden. Nur bei deren Überschreiten kann dem Abschlussprüfer eine im Sinne von Art. 18 RAG aufsichtsrechtlich relevante Sorgfaltspflichtverletzung vorgeworfen werden.⁷⁶

⁷⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.6, RAB.

⁷¹ Vgl. Treuhand Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (2013): Ziff. 14–17 Schweizer Prüfungsstandard (PS) 200, Übergreifende Zielsetzungen des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den Schweizer Prüfungsstandards.

⁷² Vgl. Treuhand Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (2013): Ziff. 13(k) Schweizer Prüfungsstandard (PS) 200, Übergreifende Zielsetzungen des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den Schweizer Prüfungsstandards.

⁷³ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.2, EXPERTsuisse, vierter Abschnitt.

⁷⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.2, EXPERTsuisse, erster und zweiter Abschnitt.

⁷⁵ Vgl. Bundesverwaltungsgericht Abteilung II (2014), Erwägung 5.1 und Anhang 3, Frage 4.2.10, EXPERTsuisse.

⁷⁶ Bundesverwaltungsgericht Abteilung II (2014), Erwägung 5.1.

Im Sinne der «Auditor Judgement Rule» solle gesetzlich klar gestellt werden, dass weder die RAB noch die Gerichte das pflichtgemässe Ermessen der Revisionsstelle zu beurteilen haben.⁷⁷

Im Zusammenhang mit der Anzeigepflicht der Revisionsstelle, anstelle des Verwaltungsrats bei offensichtlicher Überschuldung den Richter zu benachrichtigen, sei eine Frist für den Verwaltungsrat oder die Revisionsstelle vorzusehen.⁷⁸

Die Aufgaben der Revisionsstelle sollten auf den Vergütungsbericht und insb. auf die Übereinstimmung der Berechnung der Vergütung mit dem vom Unternehmen gewählten Rechnungslegungswerk ausgedehnt werden.⁷⁹

Im Zusammenhang mit der «Erwartungslücke» z.B. bez. der Geschäftsführungsprüfung könne in die Bestimmungen übernommen werden, dass die Revisionsstelle gem. den PS sowie risikoorientiert prüft. Zudem solle die Anzeigepflicht der Revisionsstelle gegenüber der Generalversammlung überdacht und auf Delikte mit direktem Bezug auf die Jahresrechnung reduziert werden, weil bei grösseren Gesellschaften dieses Organ nicht das geeignete Gremium darstelle, um Straftaten zu verkünden und abzuhandeln.⁸⁰

4.2.10 Ordentliche Revision – Aufgaben der Revisionsstelle (Art. 728a–c OR): Wie beurteilen Sie die Bestimmung, die Existenz des internen Kontrollsystems zu prüfen?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Im Zusammenhang mit dem Thema IKS wird vertreten, für die ganz grossen Unternehmen anstelle der «Existenzprüfung» eine «Angemessenheits- oder Wirksamkeitsprüfung» analog zum amerikanischen System zu verlangen, weil Letztere den klar grösseren Nutzen bringt. Allerdings wird dabei auch vor den steigenden Kosten gewarnt. Es besteht allenfalls punktueller Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Verschiedentlich wird die Art der Prüfung des IKS diskutiert.⁸¹ Es wäre sachgerecht, diese auf die Angemessenheit und Wirksamkeit auszudehnen.⁸² Denkbar wäre eine stärkere Differenzierung, in welchen Segmenten die IKS-Prüfung in welcher Ausprägung verankert sein sollte.⁸³ Der Verwaltungsrat habe sicherzustellen, dass das IKS funktioniert, nicht die Revisionsstelle.⁸⁴ Ein Vernehmlasser verweist auf die europäische Entwicklung und verlangt, dass die Abschlussprüfer von Unternehmen des öffentlichen Interesses (wobei kotierte Unternehmen gemeint sind) noch stärker reguliert werden (u.a. Prüfung der Wirksamkeit des IKS).⁸⁵

4.2.11 Ordentliche Revision – Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 728 OR): Wie beurteilen Sie das Modell der Europäischen Union mit der externen Rotation (der Revisionsstelle) gegenüber dem Schweizer Modell mit der internen Rotation (des leitenden Revisors)?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Das Schweizer (wie auch das amerikanische) System der internen Rotation des Leitenden Revisors wird grundsätzlich gegenüber dem Modell der Europäischen Union bez. der externen Rotation der Revisionsstelle bevorzugt.

⁷⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.14, EXPERTsuisse sowie Bundesverwaltungsgericht Abteilung II, Erwägung 5.1.

⁷⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.10, TREUHAND|SUISSE. Vgl. Schweizer Bundesrat (2017) BBI 2017, 399, 579: Nach Art. 725b E OR kann die Benachrichtigung des Gerichts unterbleiben, solange begründete Aussicht besteht, dass die Überschuldung spätestens nach 90 Tagen nach Vorliegen der geprüften Zwischenbilanzen behoben werden kann (Abs. 4, Ziff. 2) bzw. soll der Verwaltungsrat und die Revisionsstelle oder der zugelassene Revisor mit gebotener Eile handeln (Abs. 6).

⁷⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.10, Ethos.

⁸⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.10, EL.

⁸¹ Vgl. Frage 4.2.11 und Anhang 3, Frage 4.2.10, ZKB und Poma.

⁸² Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.11, RAB, Ethos, ZKB und Forstmoser.

⁸³ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.11, EXPERTsuisse.

⁸⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.11, TREUHAND|SUISSE und sgv.

⁸⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.2, Ethos.

Allerdings ist festzuhalten, dass mit der doppelten Aufforderung einer regelmässigen Ausschreibung des Prüfungsmandats im «Leitfaden für Prüfungsausschüsse von Gesellschaften des öffentlichen Interesses zur Zusammenarbeit mit der externen Revisionsstelle (Leitfaden)» ein klarer Druck auf die Prüfungsausschüsse ausübt wird:

- Im Abschnitt «Wahl der Revisionsstelle» heisst es: «Es empfiehlt sich eine periodische Überprüfung der Revisionsstelle vorzunehmen. Dazu soll eine öffentliche Ausschreibung vorgenommen werden».
- Im Abschnitt «Unabhängigkeit der Revisionsstelle» heisst es: «Im Zusammenhang mit der Rotation der Revisionsstelle erachtet die RAB es als sinnvoll, wenn der Prüfungsausschuss wiederkehrend die Angemessenheit der Mandatsdauer der externen Revision kritisch beurteilt. Diese Beurteilung sollte im Zeitraum von 10 bis 14 Jahren der Mandatsdauer vorgenommen werden und periodisch zu einer Neuausschreibung des Mandats führen».⁸⁶

Der angegebene Zeitraum entspricht der europäischen Regelung, wonach unter gewissen Voraussetzungen zwingend eine externe Rotation erfolgen muss. Es besteht allenfalls punktueller Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Kritisiert wird die Veröffentlichung des Leitfadens, weil damit «soft law» entstehe, welches von einem Richter in einem Verfahren durchaus herangezogen werde.⁸⁷ Weiter wird bemängelt, dass der im Leitfaden vorgenommene Rechtsvergleich darauf hinzielt, die Revision international zu harmonisieren, was nicht die Aufgabe der RAB sei.⁸⁸

Einerseits wird argumentiert, eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit könne bei langer Mandatsdauer nicht bestritten werden, andererseits soll das Gesetz entgegen der EU-Regelungen keine starren Rotationsregeln aufstellen – deshalb sei dem Verwaltungsrat vorzugeben, das Mandat nach Ablauf gewisser Fristen (z.B. nach 10 Jahren) auszuschreiben.⁸⁹ Die amerikanische Revisionsaufsichtsbehörde sieht keine externe Rotation vor.⁹⁰ Das europäische Modell (Pflichtrotation der externen Revisionsstelle, Verbot von Nichtprüfungsleistungen) sei klar zu bevorzugen.⁹¹ Anhand einer Studie wird belegt, dass die tatsächliche Unabhängigkeit nicht in unmittelbarer Abhängigkeit der Mandatsdauer steht und mit dem Austausch des leitenden Revisors die kritische Grundhaltung und die professionelle Skepsis gewährt werden (dies entspricht auch den Regeln der amerikanischen Revisionsaufsichtsbehörde).⁹² Das Schweizer Modell mit der Rotation des «leitenden Revisors» wird dem europäischen Modell der «Rotation der Revisionsstelle» bevorzugt, v.a. wegen der entstehenden Aufwendungen und Kosten.⁹³ Zudem wird gewarnt vor dem Verlust des Mandats-Know-How und der einhergehenden Gefahr des Absinkens der Revisionsqualität bzw. vor erhöhten Kosten.⁹⁴ Mit dem Vorhandensein von (gewissenhaften) Prüfungsausschüssen bei kotierten Unternehmen bestehe ausreichend Überwachung der Revisionsstelle. Der Prüfungsausschuss sei für die Beurteilung und Auswahl der Revisionsstelle zuhanden der Generalversammlung Garant für die Prüfungsqualität.⁹⁵ Der Prüfungsausschuss wird in 90% aller kotierten Schweizer Unternehmen entweder als separater Ausschuss des Verwaltungsrats erwähnt oder es wird betont, der Verwaltungsrat als Gesamtgremium nehme die entsprechenden Aufgaben wahr.⁹⁶

Interessant sei, dass gem. einer vom Vernehmlasser nicht genannten wissenschaftlichen Publikation zumindest für Deutschland zu erwarten ist, dass die externe Rotation zu einer noch höheren Konzentration auf die Big 4 führt. Gleiches sei in der UK beobachtet worden, wo von Nicht-Big 4 geprüfte

⁸⁶ Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2016 B).

⁸⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.2, EXPERTsuisse, fünfter Abschnitt.

⁸⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.2, EXPERTsuisse, sechster Abschnitt.

⁸⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.9, RAB.

⁹⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.9, economiesuisse und Zurich.

⁹¹ Vgl. Anhang 3, Fragen 4.2.8 und 4.2.9, Ethos.

⁹² Vgl. Leibfried / Sager und Anhang 3, Frage 4.2.9, EXPERTsuisse.

⁹³ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.8, veb, economiesuisse, Zurich.

⁹⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.9, EXPERTsuisse, TREUHAND|SUISSE, Novartis, Zurich, ZKB und Swipra.

⁹⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.9, EXPERTsuisse, Novartis und Zurich.

⁹⁶ Vgl. Anhang 5: Insgesamt sind an der SIX Swiss Exchange 209 Schweizer Unternehmen mit Aktien kotiert. 178 Unternehmen verfügen über einen Prüfungsausschuss und weitere 10 Unternehmen sagen aus, der Gesamtverwaltungsrat nehme die entsprechenden Aufgaben wahr. Bei 21 Unternehmen wird weder ein Prüfungsausschuss noch die Wahrnehmung dessen Aufgabe durch den Gesamt-VR erwähnt.

Unternehmen bei der Ausschreibung des Revisionsmandats überwiegend zu Big 4-Gesellschaften gewechselt sind.⁹⁷

4.2.12 Eingeschränkte Revision – Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 729 OR): Beurteilen Sie die Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der Eingeschränkten Revision als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Diese Bestimmungen werden weitgehend als zweckmässig erachtet, insb. die beiden Privilegien Doppelmandat und fehlende Rotation. Bei der Unterscheidung zwischen Ordentlicher und Eingeschränkter Revision hat der Gesetzgeber explizit vorgesehen, dass bei der Eingeschränkten Revision durch die unter gewissen Voraussetzungen mögliche Mitwirkung der Revisionsstelle bei der Buchführung der Anschein einer Abhängigkeit entsteht.⁹⁸ Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Bemängelt wird, die Unabhängigkeitsvorschriften betr. die Ordentliche Revision (Art. 728 Abs. 2 OR) würden von der RAB auch für Eingeschränkte Revisionen verlangt und sie seien teilweise nicht definiert (z.B. «enge Beziehung», «einheitliche Leitung» oder «nahestehende Personen»)⁹⁹ V.a. weil die Unabhängigkeit als eines der wichtigsten Pfeiler für die Glaubwürdigkeit der Revisionsstelle gilt, sei eine weitere Aufweichung weder im Interesse der Branche noch der Anspruchsgruppen.¹⁰⁰

Im Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER) würde mit einer adäquaten Unabhängigkeitsdefinition die «umfassende Kundenbetreuung» auch mit der mandatsbezogenen organisatorischen und personellen Trennung bei Doppelmandaten möglich.¹⁰¹ Die Unabhängigkeit sei im Sinne der «umfassenden Kundenbetreuung» berücksichtigt und die personelle Verflechtung stelle in der Praxis kein Problem dar.¹⁰²

Bez. der Doppelmandate «besteht zwischenzeitlich Einigkeit, dass die erforderlichen personellen und organisatorischen Massnahmen, um eine einwandfreie Revision sicherzustellen, auf Mandatsstufe erfolgen können».¹⁰³ Hingegen müssen gem. nur mündlicher erhaltener Auskunft z.B. kleine Revisionsunternehmen bez. der Eingeschränkten Revision folgende Auflage der RAB erfüllen: die Buchführung und die Revision sind organisatorisch zu trennen, was bei einem Zweipersonen-Revisionsunternehmen dazu führt, dass bei allen Doppelmandaten die Buchführung lediglich von der Person A bzw. die Revision jeweils nur von der Person B durchgeführt werden darf (Verbot von Kreuzmandaten), selbst wenn es sich um unterschiedliche Mandate handelt. Bei Neuzulassungen würden gem. nur mündlich erhaltener Auskunft Kreuzmandate nicht mehr zugelassen. Dieser Aussage widerspricht die Erläuterung der RAB zur «Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision. Mögliche Schutzvorkehrungen bezüglich Mitwirkung bei der Buchführung und Erbringung anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft». Demnach darf seit dem Jahr 2015, entgegen der erhaltenen mündlichen Auskunft, die organisatorische Trennung mandatsbezogen erfolgen, womit der Einwand entkräftet ist.¹⁰⁴

Die «Unabhängigkeit dem Anschein nach» sollte zwischen der Ordentlichen und der Eingeschränkten Revision («Motion Schneeberger») unterschiedlich beurteilt werden.¹⁰⁵

⁹⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.9, EL (mit nicht genannter wissenschaftlicher Publikation) und Poma.

⁹⁸ Vgl. Art. 729 OR.

⁹⁹ Vgl. International Ethics Standards Boards for Accountants IESBA Code of Ethics Ziff. 290.126–290.131 für «enge Beziehung», ZK-EBERLE/LENGAUER Art. 728 OR N 228 oder N 231 für «nahestehende Personen», Anhang 3, Frage 4.2.7, TREUHAND|SUISSE.

¹⁰⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.12, EXPERTsuisse.

¹⁰¹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.3, EXPERTsuisse, vierter Abschnitt.

¹⁰² Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.3, sgv und Fahnen Center.

¹⁰³ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.12, EXPERTsuisse, siebenter Abschnitt.

¹⁰⁴ Vgl. <https://www.rab-asr.ch/de/zulassung/revisionsunternehmen.html>, abgerufen am 15. Mai 2017, «Mitwirkung bei der Buchführung und Erbringung anderer Dienstleistungen», Punkt «Organisatorische Trennung (Art. 729 Abs. 2 OR)», S. 3, Datum der Veröffentlichung: 27. Februar 2013 (angepasst per 20. August 2015).

¹⁰⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.8, TREUHAND|SUISSE.

Die Abgrenzung «zwischen der Ordentlichen und der Eingeschränkten Revision [sollte] aus dem Gesetz noch klarer hervorgehen, um eine dem Gesetzgeber widersprechende Praxis der RAB zu verhindern. Der Gesetzgeber sieht durch die von ihm vorgesehene Mitwirkung in der Buchführung explizit einen Sachverhalt vor, welcher einen gewissen Anschein einer Abhängigkeit zulässt. Weiter hat der Gesetzgeber die Berichterstattungen (positive versus negative Bestätigung) der beiden Revisionsarten doch sehr differenziert ausgestaltet. Der Gesetzgeber hat mit diesen unterschiedlichen Revisionsarten eine unterschiedliche Handhabung der Unabhängigkeitsvorschriften vorgesehen. Dieser Umstand muss entsprechend von den Behörden und den Gerichten berücksichtigt werden.»¹⁰⁶ «Die Revisionsstelle muss sich allerdings bewusst machen, dass sie bei der Mitwirkung in der Buchführung und der Erbringung anderer Dienstleistungen einem deutlich erhöhten Haftungsrisiko ausgesetzt ist.»¹⁰⁷

Nicht ausdrücklich geregelt habe der Gesetzgeber den persönlichen Geltungsbereich der Unabhängigkeitsvorschriften bei der Eingeschränkten Revision und die (sinngemässe) Anwendbarkeit der Unvereinbarkeitstatbestände betr. Unabhängigkeit nach Art. 728 Abs. 2 OR.¹⁰⁸

Die Vertreter der KMU sehen im Doppelmandat nur theoretisch ein Problem.¹⁰⁹

4.2.13 Eingeschränkte Revision – Aufgaben der Revisionsstelle (Art. 729a–c OR): Erachten Sie die Bestimmungen zu den Aufgaben der Revisionsstelle als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Der Prüfungsgegenstand ist im Gesetz klar geregelt und die Berufsverbände EXPERTsuisse und TREUHAND|SUISSE haben einen entsprechenden Prüfungsstandard erarbeitet. Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

In der Praxis könnten noch methodische Mängel auftreten und deshalb zu viel oder zu wenig geprüft werden.¹¹⁰ Bei den Prüfungshandlungen bestehe zwischen der Eingeschränkten und der Ordentlichen Revision kein wesentlicher Unterschied.¹¹¹

Aufgrund der Eingeschränkten Revision mit der negativ formulierten Bestätigung sei (in Übereinstimmung mit den Regelungen zum internationalen Vergleichsprodukt «Review») die Abnahmeempfehlung nicht vorgesehen (falls Letzteres gewünscht würde, stehe mit der Ordentlichen Revision ein Prüfungsprodukt bereit).¹¹²

Für die Anzeigepflicht im Zusammenhang mit der «offensichtlichen Überschuldung» bez. der Eingeschränkten Revision sollte für den Verwaltungsrat oder die Revisionsstelle eine Frist gesetzt werden.¹¹³

4.2.14 Eingeschränkte Revision – Aufgaben der Revisionsstelle (Art. 729a–c OR): Wie beurteilen Sie die Aufgaben bei der Eingeschränkten Revision vor dem Hintergrund der international üblichen Review (also spezifisch ohne angemessene Detailprüfungen)?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Grundsätzlich wird die Eingeschränkte Revision als eine gute Prüfungsart empfunden. Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

¹⁰⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.12, TREUHAND|SUISSE.

¹⁰⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.12, veb.

¹⁰⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.12, EL.

¹⁰⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.12, Fahnen Center, Stutz und Licht.

¹¹⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.13, RAB und sgv.

¹¹¹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.13, economiesuisse.

¹¹² Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.13, EXPERTsuisse.

¹¹³ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.13, TREUHAND|SUISSE.

In der Marginalie zu Art. 729 OR sollte der Verweis auf «Review» gestrichen werden.¹¹⁴

Zur Diskussion stehe, ob anstelle der Eingeschränkten Revision eine «Review nach PS 109» eingeführt werden soll. Die Prüfungsaussage bleibt gleich und die formelle Regelungsdichte würde verringert.¹¹⁵

Im Revisionsbericht sei nur dann über parallel erbrachte Dienstleistungen zu berichten, wenn ein Selbstprüfungsrisiko besteht.¹¹⁶

Positiv wird beurteilt, dass mit dem Standard zur Eingeschränkten Revision (SER) ein Instrument geschaffen wurde, aufgrund dessen die internationale Entwicklung im Bereich der Eingeschränkten Revision nicht automatisch auf die Schweiz übergreife.¹¹⁷

4.2.15 Gemeinsame Bestimmungen (Art. 730–731 OR): Erachten Sie diese Bestimmungen als zweckmässig oder sehen Sie Änderungsbedarf?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Grundsätzlich werden die Bestimmungen als zweckmässig erachtet. Obwohl verschiedene Punkte bemängelt werden, besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

In Bezug auf Art. 730b Abs. 2 OR (Revisionsgeheimnis) sollte für die Qualitätssicherung bei Einzelpraxen das Gesetz den Beizug eines externen Berufsangehörigen zulassen, ohne dass vorgängig eine Entbindung der Verschwiegenheitspflicht seitens des Revisionskunden einzuholen ist.¹¹⁸ Zudem würde eine gesetzgeberische Klarstellung begrüsst, wonach die Berichterstattung über «Key Audit Matters» (KAM, besonders wichtige Prüfungssachverhalte) im Einklang mit dem Revisionsgeheimnis steht.¹¹⁹

Bez. Art. 731 Abs. 2 OR sei die Anwesenheitspflicht des Revisors bei der Generalversammlung überflüssig; der Verzicht auf Anwesenheit der Revisionsstelle könne an der vorherigen ordentlichen Generalversammlung beschlossen werden, sofern nicht ein Aktionär vor Einberufung der nächsten ordentlichen Generalversammlung die Präsenz verlangt.¹²⁰

Ein Vernehmlasser möchte die gesetzliche Regelung verschiedener Punkte, insb.

- Abberufung der Revisionsstelle nur aus wichtigen Gründen¹²¹
- Informationsaustausch zwischen neu gewählter und bisheriger Revisionsstelle samt Herausgabe / Einsicht in die Prüfungsdokumentation
- Lösung Widerspruch zwischen Art. 731a Abs. 1 OR zur Organisation der Revisionsstelle durch die Statuten und durch die Generalversammlung und Art. 627 Ziff. 13 OR zur Organisation der Revisionsstelle durch die Statuten.¹²²

4.2.16 Verantwortlichkeit und Revisionshaftung (Art. 752–758 OR): Erachten Sie die Bestimmungen zur Verantwortlichkeit und Revisionshaftung als sachgerecht?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Von der Revisionsseite zuzuordnenden Vernehmlassern wird ein Unbehagen ausgedrückt, weil ein Ungleichgewicht zwischen der Verantwortlichkeit und den Handlungsmöglichkeiten des Verwaltungsrats und der Geschäftsleitung einerseits und der Revisionsstelle andererseits besteht. Dies wird bei der Beurteilung, wer einen allfälligen Schaden zu tragen hat, nicht genügend berücksichtigt.

¹¹⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.14, RAB. Dieser Handlungsbedarf ist gelöst (vgl. Schweizer Bundesrat (2017) BBI 2017, 399, 583).

¹¹⁵ Vgl. Anhang 3, Fragen 4.2.13 und 4.2.3, Poma.

¹¹⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.14, EXPERTsuisse mit Formulierungsvorschlag für Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3 OR.

¹¹⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.14, EL.

¹¹⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.15, EXPERTsuisse, dritter bis fünfter Absatz.

¹¹⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.15, EXPERTsuisse, sechster Abschnitt und Forstmoser (2015).

¹²⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.15, Poma bzw. Forstmoser.

¹²¹ Dieser Handlungsbedarf ist gelöst (vgl. Schweizer Bundesrat (2017) BBI 2017, 399, 583–584).

¹²² Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.15, EL.

Von den Unternehmen und der Aufsicht zuzuordnenden Vernehmlassern wird die Verantwortlichkeit und Revisionshaftung als sachgerecht bezeichnet.

Es besteht ein Handlungsbedarf, der im Entwurf 2016 zur Aktienrechtsrevision mindestens teilweise berücksichtigt ist.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Es bedürfe keiner Anpassung der Haftungsnorm für die Eingeschränkte Revision; weil sich die Pflichten der Revisionsstelle von einer Ordentlichen Revision unterscheiden, ergäben sich faktisch unterschiedliche Haftungsmassstäbe.¹²³ In Abgrenzung zwischen Ordentlicher und Eingeschränkter Revision könne die Haftung für Letztere auf die gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungshandlungen beschränkt bzw. die Haftung angemessen reduziert werden.¹²⁴

In der Praxis müsse die Revisionsstelle überproportional Schadensersatz bezahlen, obwohl die Verantwortung primär beim Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung liegt. Deshalb wird der im Entwurf 2016 zur Aktienrechtsrevision vorgeschlagene Art. 759 Abs. 2 E OR als Minimallösung unterstützt.¹²⁵ Die Haftung der Revisionsstelle sei sinnvoll, sie solle aber nur für ihr eigenes Fehlverhalten haften.¹²⁶ Es könne immer nur der Eigentümer (eines Unternehmens) haften.¹²⁷ Der Gesetzeswortlaut sei im Gegensatz zur Praxis der Zivilgerichte nicht zu beanstanden; insb. bei der Eingeschränkten Revision bestehe eine strenge Praxis, die zu hohen Kosten führe.¹²⁸

Eine optionale statutarische Haftungsbeschränkung sollte geprüft werden.¹²⁹ Zu prüfen wäre eine Loslösung von der Verbindung mit der Verantwortlichkeit von Exekutivorganen und eine Unterstellung unter Mandatsrecht.¹³⁰

4.2.17 Solidarität und Rückgriff (Art. 759 OR): Erachten Sie die Bestimmungen als zweckmässig?

4.2.18 Solidarität und Rückgriff (Art. 759 OR): Beurteilen Sie die solidarische Haftung der Revisionsstelle mit anderen Personen als gerecht?

4.2.19 Solidarität und Rückgriff (Art. 759 OR): Vergleichen Sie diesbezüglich auch die im Rahmen der zukünftigen Aktienrechtsrevision vorgesehene Änderung von Art. 759 OR.

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf (zusammenfassend für die Fragen 4.2.17–4.2.19):

Die vorgesehenen neuen Bestimmungen gem. Entwurf 2016 zur Aktienrechtsrevision werden den bisherigen Bestimmungen vorgezogen.

Es bestehen aber unterschiedliche Meinungen: Einerseits wird die Solidarhaftung als Grundsatz des Gesetzes als gerecht, andererseits als nicht zweckmässig erachtet; die neu vorgeschlagene differenzierte Solidarhaftung wird begrüsst.¹³¹

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf (zusammenfassend für die Fragen 4.2.17–4.2.19):

Die differenzierte Solidarität gem. Entwurf 2016 zur Aktienrechtsrevision Art. 759 Abs. 2 E OR erscheine zweckmässig.¹³² Der im Entwurf 2016 zur Aktienrechtsrevision vorgeschlagene Art. 759 Abs. 2 E OR sei ein Schritt in die richtige Richtung.¹³³ Der Vorschlag des neuen Art. 759 E OR werde grundsätzlich

¹²³ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.16, RAB.

¹²⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.16, TREUHAND|SUISSE.

¹²⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.16, EXPERTsuisse.

¹²⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.16, veb.

¹²⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.16, Stutz.

¹²⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.16, Poma und Ruch.

¹²⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.16, EL, letzter Abschnitt.

¹³⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.16, Forstmoser.

¹³¹ Vgl. Schweizer Bundesrat (2017) BBI 2017, 399, 601–604.

¹³² Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.17, RAB und TREUHAND|SUISSE.

¹³³ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.16, EXPERTsuisse.

unterstützt.¹³⁴ Weder das geltende Recht noch der Entwurf 2016 zur Aktienrechtsrevision seien angemessen.¹³⁵

Die Solidarhaftung wird teils explizit begrüsst, teils ausdrücklich als nicht zweckmässig erachtet.¹³⁶

Neben der Haftungsfrage wird angeregt zu prüfen, ob ein «Audit Committee» (Prüfungsausschuss) mit Zusammensetzung und Aufgaben im Gesetz vorgeschrieben werden soll.¹³⁷

4.2.20 Verzeichnis der Inhaberaktien und der gemeldeten wirtschaftlich berechtigten Personen (Art. 697I OR): Wie beurteilen Sie diese Prüfungspflicht?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Für die Beurteilung (der Wirksamkeit) dieser Bestimmung ist es noch zu früh. Mit den Bestimmungen wird die Administration von Inhaberaktien erschwert und damit deren Attraktivität eingeschränkt.

Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Das Verzeichnis der Inhaberaktien führe zu einer Bürokratie im KMU-Bereich und dessen Nutzen wird nicht gesehen.¹³⁸ Die (implizite) Prüfungspflicht wird als wenig sinnvoll und sehr teuer erachtet; die Gesellschaft selbst entscheide, ob Inhaber- oder Namenaktien geführt werden.¹³⁹ Die Verantwortung der Organe der Gesellschaft reiche für diese Pflicht aus und es sei nicht nötig, der Revisionsstelle eine zusätzliche Prüfpflicht aufzuerlegen.¹⁴⁰

Ein Vernehmlasser möchte die Möglichkeit, Inhaberaktien auszugeben, streichen.¹⁴¹

4.2.21 Wie beurteilen Sie allfällige weitere Prüfaufgaben der Revisionsstellen, z.B. bez. Aspekten der Lohngleichheit und der «Corporate Social Responsibility»?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Eine Ausweitung der Prüfungsaufgaben der Revisionsstelle sollte zurückhaltend angegangen werden, obwohl der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer generell bereit ist, weitere Aufgaben zu übernehmen.

Es besteht kein dringender Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Falls zusätzliche Prüfungspflichten festgelegt werden, sei darauf zu achten, dass die Vorgaben an den zu prüfenden Sachverhalt ausgerichtet und die Prüftiefe klargestellt werden.¹⁴² Eine allfällige Umsetzung wird als schwierig erachtet.¹⁴³ Der Berufsstand sei bereit, weitere Verantwortung zu übernehmen, sofern Gesetzgeber oder Regulatoren weitere Berichts- und Prüfungsgegenstände beschliessen. Den Lohngleichheitsanalysen stehe der Berufsstand skeptisch gegenüber, währenddessen die Corporate Social Responsibility zunehmend einer gesellschaftlichen Forderung entspreche. Hingegen müssten Prüfungsgegenstände mit entsprechenden Berichtspflichten der Unternehmen sowie einem Gesetz oder einem bestimmten Regelwerk übereinstimmen.¹⁴⁴ Solche Aufgaben sollten wegen der Unabhängigkeit nicht der Revisionsstelle übertragen werden.¹⁴⁵

¹³⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.17–4.2.19, EL. Zum Entwurf 2016 zur Aktienrechtsreform vgl. Schweizer Bundesrat (2017) BBI 2017, 683.

¹³⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.17, Forstmoser.

¹³⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.18, RAB bez. der Zustimmung und vgl. Anhang 3, Frage 4.2.18, TREUHAND|SUISSE, Egger und Ruch bez. der Ablehnung der Solidarhaftung.

¹³⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.19, RAB.

¹³⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.20, EXPERTsuisse und veb.

¹³⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.20, TREUHAND|SUISSE, economiesuisse, Manser und Stutz.

¹⁴⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.20, Roche.

¹⁴¹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.20, Ethos.

¹⁴² Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.21, RAB.

¹⁴³ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.21, TREUHAND|SUISSE und Ruch.

¹⁴⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.21 EXPERTsuisse und ZKB.

¹⁴⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.21, Ethos.

Mehrere Vernehmlasser lehnen weitere Prüfpflichten ab (u.a. auch damit begründet, dass die Verantwortung für solche Aufgaben beim Verwaltungsrat liegt), würden aber freiwillige Prüfungen begrüßen.¹⁴⁶

4.2.22 GmbH, Genossenschaft und Genossenschafterverzeichnis, Verein, Stiftung (Art. 818, 827, 906–907, 916, 69b, 83b–c OR): Beurteilen Sie die Vorgaben zu den übrigen Gesellschaftsformen des ZGB und des OR als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

In den meisten Punkten weisen die Stellungnahmen nicht auf Änderungsbedarf hin, hingegen gibt es für das Genossenschafterverzeichnis und die Vereine möglichen Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

- Allgemein – Rechtsformneutralität wird begrüsst.¹⁴⁷
- GmbH – keine spezifischen Punkte.
- Genossenschaft – Gem. einer Stellungnahme sind die Anforderungen an die Genossenschaften, welche nicht spezifisch erwähnt werden, zu prüfen, weil deren Umsetzung in der Praxis teilweise unklar ist.¹⁴⁸ Ein Vernehmlasser stellt die Unterschiede der Genossenschaft zur GmbH und zur AG dar, die im Zusammenhang mit der Prüfung der Jahresrechnung und der Rolle der Revisionsstelle zu berücksichtigen sind.¹⁴⁹ Das bedeute, dass allenfalls andere Grössenkriterien wie Anzahl der Genossenschafter als Kriterien herangezogen werden könnten.¹⁵⁰ Der Wortlaut von Art. 857 Abs. 1 OR bez. zweifelhafter Ansätze sollte überprüft werden.¹⁵¹ Ob die Abberufungsklage nach Art. 890 Abs. 2 OR beizubehalten ist, erscheine fraglich.¹⁵²
- Genossenschaftsverzeichnis – Auf die Prüfung des Genossenschaftsverzeichnisses könne verzichtet werden.¹⁵³ Die Regelung, das Verzeichnis für Genossenschaften mit persönlicher Haftung oder Nachschusspflicht zu prüfen, sollte beibehalten werden.¹⁵⁴
- Verein – Die Schwellenwerte für die Ordentliche Revision für den Verein sollten überprüft werden, da Vereine geringere wirtschaftliche Relevanz aufweisen als Aktiengesellschaften und häufig non-profit-Zwecke haben.¹⁵⁵ Zu prüfen sei, ob es sinnvoll ist, bei den Vereinen an den Schwellenwerten sowie keiner Eingeschränkten Revision festzuhalten.¹⁵⁶ Zudem könnten Vereine mit nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt generell von der Prüfungspflicht befreit werden.¹⁵⁷ Das Fehlen der Anzeigepflicht der Revisionsstelle im Zusammenhang mit einer Überschuldung des Vereins sollte im Sinne der Rechtssicherheit im ZGB klar gestellt werden.¹⁵⁸ Gem. einer Stellungnahme sind die Anforderungen, welche nicht spezifisch erwähnt werden, zu prüfen, weil deren Umsetzung in der Praxis teilweise unklar ist.¹⁵⁹
- Stiftung – Die Prüfung der Einhaltung des Stiftungszwecks sollte nicht zum Gegenstand der Prüfung durch die Revisionsstelle gemacht werden.¹⁶⁰ Ein Vernehmlasser verlangt die Prüfung des

¹⁴⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.21, veb, economiesuisse, Roche, Zurich, sgV, Swipra, ZKB, Manser, Stutz, Licht, Poma und Forstmoser.

¹⁴⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, RAB, EXPERTsuisse und Poma.

¹⁴⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, Ruch.

¹⁴⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, EL, Abschnitt «1. Vorbemerkungen».

¹⁵⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, EL, Abschnitt «3. Revisionspflicht und Revisionsart».

¹⁵¹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, EL, Abschnitt «7. Auskunftserteilung».

¹⁵² Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, EL, Abschnitt «8. Abberufung der Revisionsstelle».

¹⁵³ Vgl. Anhang 4, Frage 4.2.22, Forstmoser.

¹⁵⁴ Vgl. Anhang 4, Frage 4.2.22, EL.

¹⁵⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, EXPERTsuisse.

¹⁵⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, EXPERTsuisse und EL, Abschnitt «9 Verein gem. ZGB».

¹⁵⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, EXPERTsuisse.

¹⁵⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, EXPERTsuisse.

¹⁵⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, Ruch.

¹⁶⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, RAB, Swipra und Forstmoser.

Stiftungszwecks durch die Revisionsstelle.¹⁶¹ Die Reichweite des Verweises von Art. 83b Abs. 3 ZGB auf die Vorschriften des OR über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften sei zu klären.¹⁶²

5. Revisionsaufsichtsrecht

Das Eidg. Parlament hat in der Schlussabstimmung der Herbstsession 2016 einer Änderung des Revisionsaufsichtsrechts zugestimmt. Damit «wird auf die Beaufsichtigung der Revisionsorgane bei nichtkотиerten Anleihen verzichtet. Die damit verbundenen Unsicherheiten sind den Anlegern schon bekannt. Zweitens wird der Ausnahmekatalog für Revisionsstellen von Emittenten von in der Schweiz kotierten Anleihen erweitert. Investoren werden ausdrücklich auf die fehlende staatliche Beaufsichtigung des Revisionsunternehmens hingewiesen. Drittens wird auf die Aufsicht der sog. wesentlichen Tochtergesellschaft verzichtet. Aber der Revisor, der die Muttergesellschaft und die konsolidierte Konzernrechnung revidiert, untersteht einer Aufsicht, entweder der Revisionsaufsichtsbehörde oder einer der Revisionsaufsichtsbehörde als gleichwertig befundenen Stelle.»¹⁶³

5.1 Generelle Punkte: Zusammenfassung der Kernbotschaften und Verweis auf die Details im Anhang des Expertenberichts

5.1.1 Hat sich das Revisionsaufsichtsrecht aus Ihrer Sicht grundsätzlich bewährt oder besteht wesentlicher Handlungsbedarf?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Das Revisionsaufsichtsrecht für das Segment «öffentliches Interesse», womit die Experten nur die mit Beteiligungsrechten oder Anleiheobligationen kotierten Unternehmen meinen, hat sich grundsätzlich bewährt. Es besteht kein dringlicher Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die staatliche Aufsicht solle weiterhin auf das Segment der Organisationen resp. Einheiten von grossem öffentlichem Interesse beschränkt bleiben.¹⁶⁴ Wünschbar wäre, dass die RAB ihre Aufsichtsaufgaben gegenüber kleineren Revisionsunternehmen mehr risikoorientiert wahrnehmen würde.¹⁶⁵ Die Kosten seien in diesem Segment gestiegen und die Big 4 haben davon profitiert.¹⁶⁶ Die Umsetzung (Art und Tiefe) der Revisionsaufsicht sei zu beurteilen und vielleicht mit etwas mehr Verständnis für die Praxis zu leben.¹⁶⁷

5.1.2 Hat sich die Institution der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) aus Ihrer Sicht bewährt? Ist die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) nach Ihrer Meinung ausreichend mit Ressourcen versehen, soll sie ausgebaut oder abgeschafft werden?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die RAB wird von praktisch allen Anspruchsgruppen akzeptiert und als mit genügend Ressourcen ausgestattet beurteilt. Es besteht kein dringlicher Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die RAB sei nach Hinterfragen ihrer Arbeit zum Schluss gekommen, dass es diese von der Branche unabhängige Aufsichtsbehörde brauche und die Regulierungskosten vertretbar seien.¹⁶⁸

¹⁶¹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, TREUHAND|SUISSE.

¹⁶² Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.22, EXPERTsuisse und EL, Abschnitt «10 Stiftungen gem. ZGB».

¹⁶³ Vgl. Curia Vista, <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/amtliches-bulletin/amtliches-bulletin-die-verhandlungen?Sub-jectId=36770#votum1> (15.052).

¹⁶⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.1, EXPERTsuisse.

¹⁶⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.1, TREUHAND|SUISSE [Interpretation der Experten].

¹⁶⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.1, KMU Forum.

¹⁶⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.1, Ruch.

¹⁶⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.2, RAB.

Zu überlegen wäre, ob das Akkreditierungs- und Wiederzulassungsverfahren in die Hände einer Selbstregulierungsorganisation zu legen ist. Die Sanktionierung von Verstössen würde weiterhin bei der RAB verbleiben.¹⁶⁹

Der gesetzliche Auftrag der RAB rechtfertigt nicht, dass sie Gesetzesinterpretationen vornehme; die materiellen Prüfungsstandards sollten ausschliesslich dem Berufsstand überlassen sein. Die RAB amte teilweise in gleicher Sache rechtssetzend, untersuchend, anklagend und richtend. Diese Konstellation sei unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten zu überdenken, zumal die Behörde aufgrund ihrer Grösse kaum die personelle und organisatorische Trennung zur Vermeidung von Interessenkonflikten implementieren könne.¹⁷⁰

Die Behörde verfüge personell und finanziell über ausreichend Ressourcen.¹⁷¹

Wünschenswert wäre eine bessere Positionierung der RAB gegenüber dem Ausland ohne Ausbau von Ressourcen.¹⁷²

Bei einer allfälligen Abschaffung der RAB würden die internen Qualitätsprozesse der Big 4 wahrscheinlich genügen, hingegen könnten kleinere Gesellschaften sich nicht auf ihre internen Prozesse verlassen.¹⁷³ Eine Abschaffung der RAB und die Rückführung der Überwachung in die Selbstregulierung wäre zwar zweckmässig, ist aber wegen der internationalen Akzeptanz wohl nicht machbar.¹⁷⁴

5.2 Spezifische Punkte: Zusammenfassung der Kernbotschaften und Verweis auf die Details im Anhang des Expertenberichts

5.2.1 Gegenstand und Begriffe (Art. 1–2 RAG): Haben Sie Bemerkungen zu diesen Artikeln?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Es gibt Bemerkungen dazu, die einen Handlungsbedarf bez. des Geltungsbereichs als Gesellschaften öffentlichen Interesses gem. Art. 2 RAG und der Zulassung zur Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen auslösen. Darüber hinaus besteht kein dringlicher Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Das RAG bezeichnet den Anwendungsbereich (Art. 1 RAG), weist aber darauf hin, dass spezialgesetzliche Regelungen vorbehalten sind (Art. 1 Abs. 3 RAG). Aus Sicht eines Berufsverbands bestehe eine unbefriedigende Situation, weil die OAK BV den Revisionsstellen von Pensionskassen konkrete Mindestanforderungen an die praktische Tätigkeit im Rahmen einer Weisung stellen möchte.¹⁷⁵ Damit würden Zulassungskriterien für Revisionsexperten oder Revisoren ausserhalb des RAG geschaffen. Sofern es im Umfeld des BVG tatsächlich erforderlich sein sollte, gegenüber der Grundzulassung bei der RAB weitere Zulassungskriterien zu definieren, so sei dies eine Angelegenheit des Gesetzgebers.¹⁷⁶ Obwohl die Segmentierung grundsätzlich sinnvoll sei, wird die Auffassung geäussert, dass die Revision von Vorsorgeeinrichtungen (nur Pensionskassen, ohne patronale Wohlfahrtsfonds) künftig nur noch durch Revisionsunternehmen mit der Zulassung als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen durchgeführt werden soll.¹⁷⁷ Die Regulierungsbestrebungen der OAK BV seien nicht sachgerecht. Allenfalls könnten in Abhängigkeit der Grösse und Komplexität von

¹⁶⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.2, EXPERTsuisse, dritter Abschnitt.

¹⁷⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.2, EXPERTsuisse, fünfter Abschnitt.

¹⁷¹ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.2, EXPERTsuisse, sechster Abschnitt.

¹⁷² Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.2, economiesuisse und Zurich.

¹⁷³ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.2, ZKB.

¹⁷⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.2, Forstmoser.

¹⁷⁵ Die Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge OAK BV hat am 20. Oktober 2016 eine Weisung erlassen, wonach die Revisionsstelle die Einhaltung der Anforderungen an die Unabhängigkeit in ihrem Bericht bestätigen und der leitende Revisor pro Kalenderjahr im Minimum 50 verrechenbare Prüfstunden nachweisen sowie während mindestens vier Stunden pro Kalenderjahr an fachspezifischen Weiterbildungen teilgenommen haben muss (vgl. Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge OAK BV (2016), Punkt 2).

¹⁷⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.2, EXPERTsuisse.

¹⁷⁷ Vgl. auch Hüsler, Manfred (2016): «Es kann daran liegen, dass heute die Grundzulassung der RAB reicht, um Pensionskassen zu prüfen. Um die Grundzulassung zu erhalten, muss ein Revisor weder über Revisionserfahrung noch über Kenntnisse des BVG verfügen.»

Pensionskassen unterschiedliche Anforderungen an die Zulassung gestellt und eine Beaufsichtigung auf Stufe Gesetz definiert werden. Allenfalls könnte für patronale Wohlfahrtsfonds die Etablierung der Eingeschränkten Revision in Frage kommen.¹⁷⁸

«Die Übertragung von Teilen der Aufsicht über die finanzmarktlichen Prüfungen nach dem Bundesgesetz über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht FINMAG an die RAB ist misslungen. Die schlecht abgegrenzten Zuständigkeiten von RAB und FINMA sorgen für bürokratischen Leerlauf und belasten die Wirtschaft mit unnötigen Kosten. In diesem Bereich braucht es der Klärung – und eine Stärkung der RAB.»¹⁷⁹

Die Schweizer Definition der Gesellschaften öffentlichen Interesses gem. RAG umfasse mit den Beaufsichtigten im Sinne von Art. 3 FINMAG, die eine nach Art. 9a RAG zugelassene Prüfgesellschaft mit einer Prüfung nach Art. 24 FINMAG beauftragen müssen, ein breites Spektrum von Finanzintermediären und gehe teilweise deutlich über die Bestimmungen anderer Europäischer Finanzplätze (z.B. UK, Irland, Luxemburg, Deutschland, Frankreich, Österreich) hinaus.

Deshalb sollte die Zuordnung sämtlicher Gesellschaften des KAG als Gesellschaften öffentlichen Interesses kritisch hinterfragt werden. Das Begründen öffentlichen Interesses allein durch die Aufsicht der FINMA scheine nicht plausibel. Die Grösse und die Funktion des Unternehmens und ihre systemische Relevanz für den Finanzplatz sollten ebenfalls in die Diskussion einfließen. So fehle es folgenden Instituten häufig am öffentlichen Charakter:

- Fondsleitungen (44 Bewilligungsträger) sind oft Tochtergesellschaften von Banken oder Versicherungen. Eine kleine Anzahl von Fondsleitungen (insb. Immobilienfondsleitungen) verfügen jedoch über eine private Eigentümerschaft
- Vermögensverwalter kollektiver Kapitalanlagen (196 Bewilligungsträger) sind zum grossen Teil KMU Betriebe (4–10 Mitarbeitende), welche sich im Eigentum geschäftsführender Partnern befinden
- Vertreter ausländischer kollektiver Kapitalanlagen (94 Bewilligungsträger) ist eine Lizenz, die häufig im Zusammenhang mit einer höheren FINMA-Lizenz vergeben ist.

Die übrigen Gesellschaften gem. KAG sollten weiterhin als nicht kotierte Gesellschaften des öffentlichen Interesses behandelt werden.¹⁸⁰

5.2.2 Allgemeine Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen (Art. 3–6 RAG): Beurteilen Sie die Zulassungsbestimmungen als sinnvoll?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Im Allgemeinen werden die Zulassungsbestimmungen als sinnvoll erachtet. Es besteht allenfalls punktueller Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Bemängelt wird, dass trotz Erhöhung der Schwellenwerte die Zulassungskriterien für Revisoren nicht angepasst wurden. Damit könne eine Person ohne Grundausbildung und mit lediglich einem Jahr beaufsichtigter Fachpraxis Unternehmen mit bis zu 250 Personen im Jahresdurchschnitt oder bis zu einem Umsatz von CHF 40 Mio. prüfen.¹⁸¹ Durch diese Erhöhung unterliegen noch 3'500 Gesellschaften der Ordentlichen Revision, vorher 21'400 von total mehr als 200'000 Gesellschaften.¹⁸² Obwohl die Zulassungsbestimmungen grundsätzlich sinnvoll seien, sollte betr. die Zulassung von Revisoren geprüft werden, ob sich aus einem Jahr Fachpraxis tatsächlich genügend Prüferfahrung ergibt, wenn nach der Zulassung Unternehmen mittlerer Grösse (unterhalb von 20/40/250) geprüft werden. Prüfwert sei auch, ob zugelassene Revisoren mit entsprechender Fachpraxis (5 oder 12 Jahre) als Revisionsexperten zugelassen werden können, obwohl sie möglicherweise keinerlei Erfahrung mit Ordentlichen Revisionen

¹⁷⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.3, EXPERTsuisse.

¹⁷⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.1, Poma.

¹⁸⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.1, Pajer.

¹⁸¹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.5, EXPERTsuisse erster Abschnitt, Frage 4.2.3, EXPERTsuisse, zweiter Abschnitt und Frage 4.1.1, EXPERTsuisse, dritter Abschnitt.

¹⁸² Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.1, EL, Änderungen seit dem 16. Dezember 2005.

haben.¹⁸³ Ein weiterer Hinweis verlangt, dass die Anforderungen an die Fachpraxis für Revisoren mindestens zwei Jahre betragen müssten.¹⁸⁴

Die Zulassungskriterien werden teilweise deshalb bemängelt, weil mehr Revisionsexperten zugelassen sind als Revisoren, obwohl im Vergleich zu Ordentlichen Revisionen sehr viel mehr Eingeschränkte Revisionen vorkommen.¹⁸⁵

Ein Berufsverband regt folgende Anpassungen der Zulassungsbestimmungen an:

- Neuregelung betr. Ausbildung, Fachpraxis und kontinuierlicher Weiterbildung (Weiterbildung für Revisoren und Revisionsexperten identisch im Umfang der Weiterbildungsrichtlinien der Berufsverbände EXPERTsuisse und TREUHAND|SUISSE).
- Keine unbefristete Zulassung der natürlichen Personen, sondern periodische Überprüfung aufgrund der aktuellen Fachpraxis und Weiterbildung.
- Ausbildungsvoraussetzung für den Revisionsexperten sollte zwingend ein Expertendiplom (dipl. WP, TREX, STEX, Experte in RL und Controlling) sein.
- Keine Zulassung als Revisionsexperten für Fachausweisinhaber und Uni- / FH-Absolventen ohne Expertendiplom (Streichung Art. 4 Abs. 2 lit. c RAG).
- Zulassung als Revisor erst nach mindestens drei Jahren Fachpraxis.
- Erwerb der beaufsichtigten Fachpraxis auf dem Gebiet der Rechnungsrevision.

Unter den zuvor genannten Bedingungen könne sich der Berufsverband Erleichterungen für KMU-Prüfer vorstellen und den zugelassenen Revisor sämtliche gesetzlichen Spezialprüfungen vornehmen lassen.¹⁸⁶

Weiter wird angeregt, für die Zulassung von Revisionsunternehmen das starre Erfordernis bez. der Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgan mit entsprechender Zulassung (Art. 6 Abs. 1 lit. a RAG) zu lockern. Mittels berufsständischer Regelungen (Standes- und Berufsregeln, Qualitätssicherungsstandards) sei ausreichend sichergestellt, dass keine «revisionsfremden» Angestellten Einfluss auf die Revisionstätigkeit nehmen.¹⁸⁷

Im Sinne der Bündelungsvorlage (Übertragung der Aufsichtskompetenzen über Prüfgesellschaften von der FINMA an die RAB) sei darauf zu achten, dass weitere (spezialgesetzliche) Zulassungen ausschliesslich durch die RAB ausgesprochen werden.¹⁸⁸

Ein Vernehmlasser fordert, dass die Finanzkontrollen der öffentlichen Hand keine Zulassung für privatrechtliche Revisionsdienstleistungen mehr erhalten sollten (Streichung Art. 6 Abs. 2 RAG); in diesem Zusammenhang wird Art. 730 Abs. 2 OR als wenig sachgerecht beurteilt.¹⁸⁹

¹⁸³ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.2, RAB.

¹⁸⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.2, Poma.

¹⁸⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.5 EXPERTsuisse.

¹⁸⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.2, EXPERTsuisse.

¹⁸⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.2, EXPERTsuisse.

¹⁸⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.2, RAB.

¹⁸⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.15, EXPERTsuisse, zweiter Absatz und Frage 5.2.2, EXPERTsuisse.

5.2.3 Besondere Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen für Gesellschaften des öffentlichen Interesses (Art. 7–9 RAG und 1–15 RAV): Wie beurteilen Sie die Segmentierung zwischen Publikumsgesellschaften, die von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zu prüfen sind, und anderen wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen, die von zugelassenen Revisionsexperten zu prüfen sind?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Segmentierung wird grundsätzlich akzeptiert und es besteht kein Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Es stelle sich die Frage, ob sehr grosse Gesellschaften (z.B. grosse Detailhandelsunternehmen), die zurzeit nicht als Gesellschaften des öffentlichen Interesses qualifizieren, als solche gelten sollten. Dabei sei zu beachten, dass in der Schweiz kein Peer Review-System bestehe und somit alle Ordentlichen Revisionen von Gesellschaften, die nicht als Gesellschaften öffentlichen Interesses qualifizieren, keiner Qualitätsüberprüfung unterstehen.¹⁹⁰

Die Segmentierung sei sinnvoll und richtig – es gebe keine Veranlassung für eine Ausdehnung der staatlichen Aufsicht.¹⁹¹

5.2.4 Pflichten staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen (Art. 11–14 RAG): Wie beurteilen Sie die Unabhängigkeitskriterien vor dem Hintergrund der schweizerischen und internationalen Vorschriften der Branche bzw. vor dem Hintergrund der Bestimmungen des OR?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Unabhängigkeitsvorschriften werden als genügend beurteilt und es besteht kein dringlicher Handlungsbedarf, auch nicht in Bezug auf internationale Bestimmungen.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die in der EU eingeführte zwangsweise Rotation der externen Revisionsstelle («mandatory firm rotation») sei wenig effektiv und nicht nachahmenswert. Durch die bestehende interne Rotation des leitenden Revisors werde für die Wahrung der kritischen Grundhaltung gesorgt.¹⁹²

Die Forderung, dass die jährlichen Honorare für eine einzelne Gesellschaft 10% der gesamten Honorarsumme nicht übersteigen darf, sei im internationalen Vergleich eher streng. Der International Ethics Standards Board for Accountants IESBA gehe von einem Schwellenwert von 15% aus.¹⁹³

5.2.5 Zulassung und Aufsicht (Art. 15–21 RAG, Art. 16–27 RAV und Art. 28–33 RAV): Wie beurteilen Sie die Inspektionstätigkeit der RAB (Firm Review)?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Inspektionstätigkeit bez. staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen (Firm Review) wird grundsätzlich als gut beurteilt, allerdings besteht seitens der Beaufsichtigten ein Wunsch bezüglich des Inspektionsrhythmus – in dieser Hinsicht besteht ein gewisser Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die Revisionsqualität in der Schweiz habe sich verbessert und das internationale Niveau erreicht.¹⁹⁴ Der jährliche Prüfungsrhythmus sei zu hinterfragen, weil kaum genügend Zeit verbleibe, Beanstandungen zu adressieren und Empfehlungen umzusetzen (auch weil zwischen der Inspektion und den definitiven

¹⁹⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.3, RAB.

¹⁹¹ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.3, EXPERTsuisse.

¹⁹² Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.4, EXPERTsuisse.

¹⁹³ Vgl. International Ethics Standards Board for Accountants (2016), Ziff. 290.217, ebenso Europäische Union (2014 B), Art. 4 Abs. 3 und Anhang 3, Frage 5.2.4, EL.

¹⁹⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.5, RAB.

Inspektionsberichten ein gewisser Zeitraum vergehe).¹⁹⁵ Der Inspektionsrhythmus könnte aufgrund des Gesetzes von derzeit jährlicher Überwachung reduziert werden – ein Dreijahresrhythmus würde dem Gesetz genügen.¹⁹⁶

5.2.6 Zulassung und Aufsicht (Art. 15–21 RAG, Art. 16–27 RAV und Art. 28–33 RAV): Wie beurteilen Sie die Inspektionstätigkeit der RAB (File Review)?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Inspektionstätigkeit bez. eines Prüfungsauftrags (File Review) wird grundsätzlich als gut beurteilt. Es besteht kein dringlicher Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Keine.

5.2.7 Zulassung und Aufsicht (Art. 15–21 RAG, Art. 16–27 RAV und Art. 28–33 RAV): Wie beurteilen Sie das Finanzierungsmodell der RAB?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Von Seiten der Aufsicht wird das Finanzierungsmodell (der Gebührenerhebung bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen) begrüsst, weil es einfach ist. Von Seiten der Wirtschaftsprüfer wird angeregt, das Modell zu untersuchen und allenfalls das amerikanische Modell (der Finanzierung über bei den Emittenten erhobene Gebühren) anzuwenden.¹⁹⁷ Es besteht ein gewisser Handlungsbedarf hinsichtlich des Finanzierungsmodells, mindestens bez. eines Vergleichs des Schweizer Modells mit jenem der USA.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Das Finanzierungsmodell habe sich bewährt. Falls die Gesellschaften öffentlichen Interesses abgabepflichtig wären, würde vom üblichen Verursacherprinzip abgewichen. Die Finanzierung bei 34 staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen einzufordern sei effizienter, als bei rund 500 Publikumsgesellschaften und mehreren Tausend Finanzinstituten (Banken, Versicherungen, kollektive Kapitalanlagen, «direkt der FINMA unterstellte Finanzintermediären (DUFI)»; jeder Fonds qualifiziere grundsätzlich als Gesellschaft des öffentlichen Interesses; selbst wenn nur die Fondsleitungen erfasst werden, bestehen immer noch rund 1'000 Finanzinstitute). Da nur ein Teil der Finanzinstitute an einer Börse kotiert sind, müsste ein alternativer Weg für das Inkasso gefunden werden.¹⁹⁸

Die Gebühren seien von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zu tragen und könnten nicht angemessen den Revisionskunden weiterbelastet werden. Das Finanzierungsmodell sei zu überdenken.¹⁹⁹ Das Finanzierungsmodell soll hinterfragt werden. Eine interessante Option sei, analog zur Vorgabe der amerikanischen Revisionsaufsichtsbehörde, die unmittelbare Finanzierung der staatlichen Aufsicht über eine Börsenabgabe der Emittenten umzusetzen.²⁰⁰

Bei den Bestimmungen zu den Standards zur Prüfung und Qualitätssicherung (Art. 16a Abs. 1 RAG) könnte ergänzt werden, dass die beruflichen Standards zur Unabhängigkeit einzuhalten sind.²⁰¹

5.2.8 Amts- und Rechtshilfe (Art. 22–27 RAG): Wie beurteilen Sie die Informationspflicht der RAB gegenüber den Börsen?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Informationspflicht wird bejaht, aber es bestehen gewisse Fragen ohne dringlichen Handlungsbedarf.

¹⁹⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.5, EXPERTsuisse.

¹⁹⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.2, EXPERTsuisse, sechster und siebenter Abschnitt.

¹⁹⁷ Vgl. Rule 2202. Annual Fee (https://pcaobus.org/Rules/Pages/Section_2.aspx#rule2202, abgerufen am 2. Februar 2017).

¹⁹⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.7, RAB.

¹⁹⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.2, EXPERTsuisse, sechster und siebenter Abschnitt.

²⁰⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.7, EXPERTsuisse.

²⁰¹ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.7, EL.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Diese Informationspflicht wird als sachgerecht empfunden, weil Rechnungslegung und Revision in einem engen sachlichen Zusammenhang stehen.²⁰² Unklar sei, ob diese Pflicht auch gegenüber ausländischen Behörden bestehe.²⁰³ Der Informationsfluss wird hingegen nicht immer als verständlich bzw. transparent beurteilt.²⁰⁴

5.2.9 Amts- und Rechtshilfe (Art. 22–27 RAG): Wie beurteilen Sie die Zusammenarbeit der RAB mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Diese Zusammenarbeit wird allgemein als angemessen beurteilt und es besteht kein dringlicher Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die Zusammenarbeit sei notwendig, weil die geprüften Unternehmen und deren Revisionsstellen international oder global organisiert sind. «Die Bestimmungen zur internationalen Amtshilfe sollten jedoch bei Gelegenheit auf die bisherigen Erfahrungen der RAB und der FINMA (die seit dem 1. Januar 2016 mit ganz neuen Bestimmungen arbeitet) abgestimmt werden.»²⁰⁵

Die Zusammenarbeit mit ausländischen Aufsichtsbehörden habe sich bewährt, in Einzelfragen sollten Doppelspurigkeiten vermieden werden.²⁰⁶ «Die RAB könnte sich gegenüber ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden noch besser positionieren.»²⁰⁷

5.2.10 Organisation der Aufsichtsbehörde (Art. 28–38 RAG, Art. 34–44 RAV): Haben Sie Bemerkungen zu den Bestimmungen zur Organisation der RAB?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Einzelne Voten betreffen die Organisation der RAB und es besteht kein dringlicher Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die Organisation wird als sachgerecht empfunden. Die gesetzlichen Vorgaben an die Organisation der RAB wurden per 1. Januar 2015 an die Grundsätze des Bundesrates zur «Corporate Governance» (Unternehmensführung und -steuerung) angepasst.²⁰⁸

Die Kommunikation der RAB gegen aussen, insb. mit Nicht-Regulierten, sei verbesserungswürdig.²⁰⁹

5.2.11 Strafbestimmungen (Art. 39–40 RAG, Art. 45 RAV): Haben Sie Bemerkungen zu diesen Bestimmungen?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Im Allgemeinen werden die Strafbestimmungen akzeptiert; möglicherweise besteht in einem Punkt (Art. 40 Abs. 1 lit. a^{bis} RAG) hinsichtlich der Verschärfung der Bestimmungen gegenüber den bisherigen Bestimmungen gem. FINMAG Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die Strafbestimmungen werden als eine sinnvolle Alternative zu den verwaltungsrechtlichen Sanktionsmöglichkeiten erachtet.²¹⁰

²⁰² Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.8, RAB.

²⁰³ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.8, economiesuisse.

²⁰⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.8, EXPERTsuisse.

²⁰⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.9, RAB.

²⁰⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.9, EXPERTsuisse.

²⁰⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.9, Zurich.

²⁰⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.10, RAB.

²⁰⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.10, Poma.

Die Strafbestimmungen würden insb. bei fahrlässiger Begehung teilweise zu weit greifen (z.B. fahrlässige Missachtung von Behördenverfügungen oder der Unabhängigkeitsvorgaben). Sinn- und zwecklos sei, jeden Gesetzesverstoss mit Strafbestimmungen, mehrheitlich sogar auf Vergehensstufe, zu bedrohen.²¹¹

Die im Rahmen der am 1. Januar 2015 in Kraft getretenen Bündelungsvorlage verschärfte Strafbestimmung bez. Vergehen sollte wieder entschärft werden. Die bis zum 31. Dezember 2014 geltende Strafbestimmung (Art. 46 Abs. 1 lit. a FINMAG) lautete: «Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe wird bestraft, wer **vorsätzlich** als Prüferin oder Prüfer beziehungsweise als Beauftragte oder Beauftragter die aufsichtsrechtlichen Bestimmungen **grob** verletzt, indem sie oder er: a. im Prüfbericht wesentliche falsche Angaben macht oder wesentliche Tatsachen verschweigt».²¹² Gem. der Bündelungsvorlage wurde diese Strafbestimmung mit folgendem Wortlaut in das RAG übernommen (Art. 40 Abs. 1 lit. a^{bis} RAG): «Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe wird bestraft, wer: a^{bis} im Revisionsbericht, im Prüfbericht oder in der Prüfbestätigung zu wesentlichen Tatsachen falsche Angaben macht oder wesentliche Tatsachen verschweigt». Mit der bisher geltenden Einschränkung «in grober Weise» sollten geringfügige Pflichtverletzungen sowie Fälle, in denen lediglich ein leichtes Verschulden gegeben ist, vom Anwendungsbereich der Norm ausgeschlossen werden.²¹³

5.2.12 Schlussbestimmungen (Art. 41–45 RAG, Art. 46–52 RAV): Haben Sie Bemerkungen zu den Schlussbestimmungen?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Es gibt einen spezifischen Kommentar und es besteht kein dringlicher Handlungsbedarf.

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Die Delegationsnorm an die Aufsichtsbehörde (Art. 41 RAB) genüge den Verfassungsanforderungen nicht.²¹⁴

5.2.13 Rundschreiben der RAB: Wie beurteilen Sie die Regulierung der RAB über Rundschreiben?

Gesamteindruck / allgemeiner Handlungsbedarf:

Die Aufsicht hält fest, dass die sechs Rundschreiben gem. ihrer Auslegung des Gesetzes ein sinnvolles Instrument darstellen und ein Berufsverband argumentiert gem. Gutachten Watter, dass Rundschreiben keine Rechtsverbindlichkeit erlangen.²¹⁵ Im «Leitfaden für Prüfungsausschüsse von Gesellschaften des öffentlichen Interesses zur Zusammenarbeit mit der externen Revisionsstelle» steht zum Thema «Schriftliche Berichterstattung der Revisionsstelle» geschrieben: «Das Rundschreiben Nr. 1/2009 der RAB gibt minimale verbindliche Vorgaben zum umfassenden Bericht vor, welche über die Empfehlungen des Berufsstandes hinausgehen».²¹⁶

Der Handlungsbedarf besteht in der Klärung der beiden unterschiedlichen Standpunkte.

²¹⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.11, RAB.

²¹¹ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.11, Poma.

²¹² Vgl. Art. 46 Abs. 1 lit. a Bundesgesetz über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz, FINMAG) vom 22. Juni 2007 (Stand am 1. Januar 2015).

²¹³ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.11, EL.

²¹⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.12, Poma.

²¹⁵ Gem. Homepage der RAB bestehen sechs Rundschreiben: **Rundschreiben 1/2015** über die Angaben zu den für die Prüfung bedeutsamen Sachverhalten im Revisionsbericht an die Generalversammlung (RS 1/2015) vom 21. Dezember 2015, **Rundschreiben 1/2014** über die interne Qualitätssicherung in Revisionsunternehmen (RS 1/2014) vom 24. November 2014 (Stand am 1. September 2016), **Rundschreiben 1/2010** über die Berichterstattung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen an die Aufsichtsbehörde (RS 1/2010) vom 31. März 2010 (Stand am 1. Januar 2015), **Rundschreiben 1/2009** über den umfassenden Revisionsbericht an den Verwaltungsrat (RS 1/2009) vom 19. Juni 2009 (Stand am 21. Dezember 2015), **Rundschreiben 1/2008** über die Anerkennung von Prüfungsstandards (RS 1/2008) vom 17. März 2008 (Stand am 15. Dezember 2016) und **Rundschreiben 1/2007** über die Angaben im Gesuch um Zulassung, die einzureichenden Unterlagen und die Meldepflichten während der Zulassungsdauer (RS 1/07) vom 27. August 2007 (Stand am 1. Januar 2015). Vgl. auch Anhang 3, Frage 5.2.13 bzw. Watter (2015),

²¹⁶ Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2016 B).

Spezifische Punkte / möglicher punktueller Handlungsbedarf:

Rundschreiben stellen keine Form der Regulierung dar, sondern hielten lediglich eine standardisierte Aufsichtspraxis fest. Rundschreiben würden Transparenz und Rechtssicherheit schaffen, indem kommuniziert wird, wie die Aufsichtsbehörde bestimmte regulatorische Vorgaben zu interpretieren und anzuwenden gedenkt. Diese Praxis wird als sachgerecht beurteilt. Die Abgrenzung zur Behördenverordnung, welche eine Form der Regulierung bzw. eine Erlassform darstelle, sei fließend. Die Aufsicht sei sich bewusst, dass je nach «Popularität» eines Aufsichtsthemas die Frage auftaucht, ob dieses in einem Rundschreiben oder in einer Behördenverordnung angesprochen werden soll.²¹⁷

Ein Berufsverband hält dagegen Rundschreiben als generelle Dienstanweisungen einer Behörde mit Bezug auf das verwaltungsinterne Verhalten, um eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherzustellen und damit die Rechtssicherheit zu erhöhen. Obschon mehrere Rundschreiben erlassen sind, nehme das Revisionsaufsichtsrecht keinerlei Bezug auf diese Regulierungsform. Notwendig sei, gesetzgeberisch zu klären, welche Regulierungskompetenz die Aufsichtsbehörde habe oder ggf. haben sollte.²¹⁸

Das Gutachten Watter komme zum Schluss, dass die RAB die heute bestehende Grundlage zum Erlass eigener, zur Ergänzung oder zur Änderung bestehender Standards (Art. 16a Abs. 2 RAG) zumindest im Zusammenhang mit dem Erlass des Rundschreibens Nr. 1/2009 über den umfassenden Revisionsbericht an den Verwaltungsrat überstrapaziert hat.²¹⁹

Bemängelt wird, dass die RAB im Zusammenhang mit ihrer Regulierungstätigkeit auf Regulierungen in anderen Jurisdiktionen verweist und diese ausländischen Regulierungen zum Massstab ihres Regulierungshandelns nimmt. Die RAB sei ihrem (engen) gesetzgeberischen Auftrag verpflichtet, nicht hingegen einer vermeintlichen internationalen Harmonisierung oder Angleichung des hiesigen Rechtsrahmens an ausländische Gepflogenheiten. Dies ist allein Aufgabe des Gesetzgebers.²²⁰ «Keine zusätzliche (detailliertere) Regulierung über Rundschreiben».²²¹

²¹⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.13, RAB.

²¹⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.13, EXPERTsuisse.

²¹⁹ Vgl. Watter (2015).

²²⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.13, EXPERTsuisse.

²²¹ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.13, economiesuisse.

V. Szenarien

1. Einleitung und Aufbau

Aus der Bestandsaufnahme über den allfälligen Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht gem. OR, ZGB, RAG und RAV (vgl. Kapitel IV des Expertenberichts) bei insgesamt 28 Vernehmlassern (vgl. Anhang 2) ergab sich ein gutes, nicht aber ein klares Abbild der aktuellen Situation. Über alles gesehen sind die Anspruchsgruppen mit dem aktuellen Stand der Bestimmungen zufrieden. Die Dreiteilung Ordentliche Revision, Eingeschränkte Revision und Opting-out ist sinnvoll und hat sich bewährt.²²² Die Dreiteilung des Marktes (staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, zugelassene Revisionsexperten und zugelassene Revisoren) wird als positiv beurteilt.²²³ Das bedeutet, dass keine umfassenden Änderungen an den Bestimmungen notwendig sind. Aus diesem Blickwinkel betrachtet bietet es sich an, den Status quo beizubehalten.

Es bestehen aber verschiedene Hinweise, wo Anpassungen der Gesetze sinnvoll und massvoll möglich sind, und ein beschränkter Handlungsbedarf wurde identifiziert, der aber nur von einzelnen Vernehmlassern gefordert wird. Teilweise wurden auch diametral entgegengesetzte Meinungen geäußert, wie z.B. Nachvollzug der Entwicklung in der EU versus Liberalisierung der Bestimmungen.

Aus der Bestandsaufnahme ergibt sich also keine klare Orientierung, wie sich das Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht in der Zukunft entwickeln sollen. Besonders wichtige Aspekte zur Beurteilung dieser Frage sind der Nutzen der Revision, die Unabhängigkeit der Revisionsstelle und die Markt- und Konkurrenzsituation der Revisionsunternehmen in der Schweiz. Diese werden nachfolgend auf der Basis der Bestandsaufnahme und aus Sicht der Experten dargestellt (vgl. Kapitel V, Abschnitte 1.1–1.3). Hinsichtlich der von den Vernehmlassern erwähnten Anpassungen und des identifizierten Handlungsbedarfs wird sodann von den Experten analysiert, ob eine Deregulierung bzw. Umgestaltung oder Verschärfung der Bestimmungen vorzuschlagen ist. Auch dabei stellt die Basis die Bestandsaufnahme dar, welche aus Sicht der Experten ergänzt wird. In vier Szenarien wird gezeigt, mit welchen Aspekten das Revisions- bzw. Revisionsaufsichtsrecht dereguliert bzw. umgestaltet (vgl. Kapitel V, Abschnitte 2.1 bzw. 3.1) bzw. verschärft (vgl. Kapitel V, Abschnitte 2.2 bzw. 3.2) werden kann. Die Experten erläutern jeden Punkt, zeigen die mögliche Wirkung auf und schliessen mit einer Empfehlung der Zustimmung oder Ablehnung. Es können sämtliche oder isoliert auch nur einzelne aufgeführte Massnahmen umgesetzt werden, wobei nicht in jedem Fall eine Gesetzesvorlage benötigt wird. Unterschieden wird zudem in mögliche Änderungen und zu prüfende Sachverhalte.

1.1 Nutzen der Revision

Mit der Ordentlichen Revision von Jahres- und Konzernrechnungen bzw. mit der Eingeschränkten Revision von Jahresrechnungen werden Informationsdefizite abgebaut und finanzielle Unternehmensdaten für die Anspruchsgruppen validiert.²²⁴ Sie leistet einen signifikanten und nachweisbaren Beitrag an die qualitative Verbesserung der Finanzberichterstattung, auch weil durch die Prüfungstätigkeit materielle Fehler aufgedeckt werden.²²⁵ Die Revision ist damit ein unentbehrliches Element einer sinnvollen internen und externen Unternehmenskontrolle.²²⁶ Geprüfte Zahlen sind die Basis für Entscheidungen der Aktionäre, der geprüften Unternehmen selbst und weiterer wichtiger Stakeholder wie Lieferanten, Kunden, Mitarbeitende, Kapitalgeber und Steuerbehörden.²²⁷ Revision ist nicht zuletzt wegen ihrer Schutzfunktion auch international verbreitet und hat eine lange bewährte Tradition. Aus Sicht der Experten ist die externe Revision ein unabdingbares Element einer verantwortungsvollen Unternehmensführung und -steuerung (Corporate Governance).

²²² Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.1.1.

²²³ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.1.7.

²²⁴ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.3, RAB.

²²⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.3, EXPERTsuisse.

²²⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.3, RAB.

²²⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.3, EXPERTsuisse.

Eine Studie zeigt auf, dass die Wirtschaftsprüfung in allen Unternehmenskategorien einen signifikanten Beitrag an die Reduktion von Informationsdefiziten leistet, wobei diese Reduktion zwischen 25% bei KMU und über 60% bei Publikumsgesellschaften beträgt.²²⁸

1.2 Unabhängigkeit der Revisionsstelle

Damit die Revision diesen Beitrag an die verantwortungsvolle Unternehmenssteuerung leisten kann, muss sie unabhängig sein. Der Begriff Unabhängigkeit wird unterteilt in die innere bzw. tatsächliche (independence in mind) und die äussere bzw. gefühlte Unabhängigkeit (independence in appearance – dem Anschein nach). Die tatsächliche Unabhängigkeit kann gar nicht gemessen werden, weil es um das Handeln mit Integrität, Objektivität und berufsmässiger kritischer Grundhaltung geht. Bei der äusseren Unabhängigkeit geht es um die Vermeidung von Tatsachen und Umständen, woraus ein Dritter schliessen müsste, dass die Integrität, die Objektivität oder die berufsmässige kritische Grundhaltung gefährdet sei.²²⁹ Auch dieser Aspekt der Unabhängigkeit kann nicht genau gemessen werden, weshalb im Gesetz dazu spezifische Bestimmungen wie das Vermeiden finanzieller Beziehungen zwischen dem Prüfer und der geprüften Gesellschaft bestehen.²³⁰ Darüber hinaus wird v.a. im EU-Umfeld versucht, die Unabhängigkeit der externen Revisionsstelle mit dem Verbot von Nichtprüfungsleistungen bei gleichzeitiger Prüfung oder mit der zwangshaften Rotation gesetzlich zu erzwingen. Mit anderen Worten: weil die Unabhängigkeit nicht direkt messbar ist, soll sie durch Vermeiden gewisser Situationen besser erreicht werden.

1.3 Marktanalyse bzw. Konkurrenzsituation

Es bestehen am 31. Dezember 2016 32 (Vorjahr 33) staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen.²³¹ Im Vorjahr war diese Anzahl von 23 durch die «direkt unterstellten Finanzintermediäre (DUFI)», die seit dem 1. Januar 2016 eine solche Zulassung benötigen, auf 33 erhöht worden.²³² Die Ende 2016 bestehenden 522 (Vorjahr 554) Revisionsunternehmen stehen für die Ordentliche Revision (12'444 Fälle oder 12%, Vorjahr 13'849 Fälle oder 13%) und für die Eingeschränkte Revision (91'396 Fälle oder 88%, Vorjahr 93'767 Fälle oder 87%) zur Verfügung.²³³ Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen erbrachten im Jahr 2015 78% aller Ordentlichen Revisionen.²³⁴ Für Eingeschränkte Revisionen standen im Jahr 2015 daneben weitere 1'899 Revisionsunternehmen und 560 Einzelunternehmen zur Verfügung.²³⁵

Nach den Erfahrungen der Experten besteht v.a. im Markt der börsenkotierten Unternehmen eine grosse Konkurrenz, bei welcher oft der Anbieter mit dem tiefsten Revisionshonorar den Zuschlag erhält. Die Beziehung des leitenden Revisors zum Prüfungsausschuss und zur Geschäftsleitung ist wichtig, spielt aber nur bis zu einer gewissen Preisdifferenz eine Rolle. In der Schweiz handelt es sich bei den Prüfern der börsenkotierten Unternehmen vorwiegend um die 4–5 weltweit grössten Anbieter von Revisionsleistungen. Deren Strategie ist es, die Prüfung weltweit unter Berücksichtigung lokaler Gesetzesbestimmungen möglichst nach demselben Prüfungsansatz anzubieten, die bedeutendsten Unternehmen zu ihren Kunden zählen zu können und so eine Vormachtstellung einzunehmen. Es kann argumentiert werden, dass mit der Marktkonzentration die Auswahl für die geprüften Unternehmen beschränkt sei. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass bei der Prüfung einer börsenkotierten Gesellschaft innerhalb eines kurzen Zeitabschnitts nach dem Jahresende weltweit dutzende von Tochtergesellschaften zu prüfen sind, was nur mit der Kapazität grösserer Wirtschaftsprüfungsunternehmen möglich ist.

Die vier weltweit grössten Anbieter verfügen alle je über mehr als 190'000 Mitarbeitende; gem. einer Statistik über die 100 grössten Wirtschaftsprüfungsunternehmen in den USA und weiterer Nachforschung weisen die nächstgrössten Unternehmen, wie BDO, Grant Thornton oder RSM, weniger als

²²⁸ Vgl. Universität Zürich / Swissecconomics, Eberle, Jaag, Bach, Strube, Feger (2014).

²²⁹ Vgl. EXPERTsuisse (2007 A).

²³⁰ Vgl. Art. 728 OR zur Unabhängigkeit betr. die Ordentliche Revision und Art. 729 OR betr. die Eingeschränkte Revision.

²³¹ Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (2017), S. 39.

²³² Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (2016 A), S. 33.

²³³ Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (2017), S. 40–41 und Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (2016 A), S. 35.

²³⁴ Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (2016 A), S. 35.

²³⁵ Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (2016 A), S. 33. Gem. Abbildung 12 des Tätigkeitsberichts gibt es 2'420 Revisionsunternehmen, abzüglich jene 521, die Ordentliche Revisionen durchführen, womit sich gem. Interpretation der Gutachter 1'899 Revisionsunternehmen auf die Eingeschränkte Revision konzentrieren.

70'000 Mitarbeitende aus, sind aber auch weltweit tätig.²³⁶ Damit bestehen grundsätzlich weitere Wahlmöglichkeiten für die börsenkotierten Unternehmen.

Bei den Eingeschränkten Revisionen steht zwar häufig der persönliche Kontakt zwischen dem leitenden Revisor und dem Unternehmer noch mehr im Vordergrund. Ungeachtet dessen spielt sich der Wettbewerb auch in diesem Bereich hauptsächlich über die Preise ab.

Die Preise für die gesetzlichen Prüfungen sind also unter Druck, die Anforderungen an die Revisionen steigen aufgrund zunehmender regulatorischer Erfordernisse, wie z.B. die Einführung der Berichterstattung zu den besonders wichtigen Prüfungssachverhalten an die Generalversammlung kotierter Unternehmen, geänderte Rechnungslegungsvorschriften zur Umsatzlegung oder zum Leasinggeschäft sowie die Umsetzung der geänderten internationalen Prüfungsgrundsätze.

Vor allem wegen des Preisdrucks und der zunehmenden Aufwendungen für die Revision ergeben sich sinkende Margen.

Weiter ist festzustellen, dass nicht alle zugelassenen Revisionsexperten im von der RAB (und ggf. weiteren Revisionsaufsichtsbehörden wie dem amerikanischen Public Company Accounting Oversight Board PCAOB) beaufsichtigten Bereich arbeiten wollen. Der Druck, die Arbeiten vollumfänglich gemäss den anzuwendenden Prüfungsstandards vorzunehmen und zu dokumentieren ist enorm und die Inspektionen durch die RAB (sowie ggf. durch weitere Revisionsaufsichtsbehörden) sind gründlich. Teilweise besteht auch eine Furcht vor möglichen Sanktionen durch die RAB (sowie ggf. weiteren Revisionsaufsichtsbehörden).

2. Revisionsrecht

2.1 Deregulierung des Revisionsrechts

Wünsche, die das Revisionsrecht deregulierten wurden betr.

- Lockerungen der Unabhängigkeit bei der Eingeschränkten Revision
- Vereinfachung und Aussenwahrnehmung der Eingeschränkten Revision
- Verzicht auf Prüfung des Genossenschaftsverzeichnisses bei Genossenschaften ohne finanzielle Beteiligung und ohne Anrecht auf Liquidationsentschädigung

geäussert.

2.1.1 Lockerungen der Unabhängigkeit bei der Eingeschränkten Revision²³⁷

Die bestehenden Unabhängigkeitsbestimmungen sind bei der Eingeschränkten Revision gegenüber der Ordentlichen Revision gelockert. Gem. parlamentarischer Initiative Schneeberger wurde der Wunsch geäussert, weitere Lockerungen der gesetzlichen Bestimmungen umzusetzen.²³⁸

Bei der Ordentlichen Revision wird die Unabhängigkeit streng geregelt und es werden im OR sieben spezifische, mit der Unabhängigkeit nicht vereinbare, Punkte erwähnt:

- Mitgliedschaft im VR oder andere Entscheidfunktion bzw. arbeitsrechtliches Verhältnis (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR)
- direkte oder bedeutende indirekte Beteiligung am Aktienkapital bzw. wesentliche Forderung oder Schuld gegenüber der Gesellschaft (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR)
- enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des VR bzw. einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär (Art. 728 Abs. 3 Ziff. 2 OR)
- Mitwirken bei der Buchführung oder Erbringen einer Dienstleistung mit dem Risiko, eigene Arbeiten zu prüfen (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR)

²³⁶ Vgl. für die 100 grössten Wirtschaftsprüfungsunternehmen in den USA <http://www.accountingmajors.com/accounting-majors/articles/top100.html>, für BDO <https://www.bdo.ch/de-ch/uber-uns/geschäfts-shy;bericht-2016/fakten-und-zahlen>, für Grant Thornton <http://www.grant-thornton.ch/de/uber-uns/> und für RSM <http://rsmus.com/who-we-are/international/global-reach.html>.

²³⁷ Vgl. Kapitel II, Abschnitt 3 und Kapitel IV, Abschnitt 4.2.12.

²³⁸ Vgl. Kapitel II, Abschnitt 3.

- Übernahme eines Auftrags, der zu einer wirtschaftlichen Abhängigkeit führt (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 5 OR) – für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen handelt es sich dabei um jährliche Honorare aus Revisions- und anderen Dienstleistungen von maximal 10%²³⁹
- Abschluss eines Vertrags zu nicht marktkonformen Bedingungen (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 6 OR)
- Annahme wertvoller Geschenke (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 7 OR).

Bei der Eingeschränkten Revision hingegen werden diese Bestimmungen gem. Art. 729 OR gelockert, insb. werden das Mitwirken bei der Buchführung (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR) und das Erbringen anderer Dienstleistungen (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR) unter Voraussetzung geeigneter organisatorischer und personeller Trennung (Art. 729 Abs. 2 OR) erlaubt. Die Unabhängigkeit soll nun gem. parlamentarischer Initiative Schneeberger punktuell weiter gelockert werden. Es sei zusätzlich zu den vorher erwähnten Ausnahmen

- eine **unbedeutende** direkte oder indirekte Beteiligung am Aktienkapital oder eine **nicht wesentliche** Forderung oder Schuld gegenüber der Gesellschaft (Gegensatz zu Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR)
- eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidungsfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär, **sofern die Beziehung nicht auf eine offensichtliche Befangenheit hindeutet** (Gegensatz zu Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR)
- die Übernahme eines Auftrags, sofern der Honoraranteil **weniger als ein Drittel** des Gesamtumsatzes der Revisionsstelle beträgt (Gegensatz zu Art. 728 Abs. 2 Ziff. 5 OR).

zu erlauben.²⁴⁰ Damit sollen drei weitere Punkte der Bestimmungen gem. Art. 728 OR gelockert werden. Unter den Begriff «enge persönliche Beziehung» fallen gem. den Berufsverbänden EXPERTsuisse und TREUHAND|SUISSE Familienangehörige und enge Freundschaften. «Als Familienangehörige (im hier erwähnten Sinne) gelten vornehmlich Ehegatten, eingetragene Partner, Lebensabschnittspartner, Kinder, Eltern, Grosseltern und Geschwister. Eine enge Freundschaft darf von einem Dritten nicht leichthin vermutet werden.»²⁴¹

Übrig bleiben würden die gem. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 und Ziff. 6–7 OR geltenden Bestimmungen bez. Mitgliedschaft im VR oder anderen Entscheidungsfunktionen, Abschluss eines Vertrags zu nicht marktkonformen Bedingungen und die Annahme wertvoller Geschenke.

Um diese beantragten Lockerungen der Unabhängigkeit zu erläutern, soll ein Unternehmen mit z.B. CHF 12 Mio. Bilanzsumme (davon Eigenkapital CHF 3 Mio.), CHF 30 Mio. Umsatzerlöse und 150 Mitarbeitenden dienen. Aufgrund des jährlichen Gewinns von CHF 1,5 Mio. betrage die von der Revisionsstelle berechnete Wesentlichkeitsgrenze 5% des Gewinns bzw. CHF 75'000. Die Lockerungen der Unabhängigkeitsbestimmungen würden z.B. folgende Situationen ermöglichen:

- Die Revisionsstelle besitzt direkt 3% des Aktienkapitals des geprüften Unternehmens
- Bei einem Honorar von CHF 15'000 gibt die Revisionsstelle dem Unternehmen einen Kredit von CHF 50'000
- Der leitende Revisor ist der Schwager des Verkaufsleiters, der Mitglied der Geschäftsleitung ist
- Der leitende Revisor ist der Taufpate eines Aktionärs mit einer Beteiligung von 20% des Aktienkapitals des geprüften Unternehmens.

Unabhängigkeit ist das wichtigste Gut der externen Revisionsstelle.²⁴² Durch das Mitwirken bei der Buchführung besteht bereits eine wichtige Ausnahme zu den Unabhängigkeitsbestimmungen, weshalb eine weitere Aufweichung der Bestimmungen die Glaubwürdigkeit und den Nutzen der Revision verringert. Wenn die externe Revisionsstelle mit der geprüften Gesellschaft finanziell oder über enge Beziehungen verbunden ist, wird die Unabhängigkeit weiter beeinträchtigt. Die Revisionsstelle könnte sich im Beispiel durch Kritik am Ansatz wichtiger in den Aktiven der Bilanz ausgewiesener Vermögenswerte direkt oder indirekt selber schädigen, indem z.B.

- die mögliche Dividende und damit der Ertrag des Revisionsunternehmens verringert werden müsste

²³⁹ Vgl. Art. 11 Abs. 1 lit. a RAG.

²⁴⁰ Vgl. Kapitel II, Abschnitt 3.

²⁴¹ Vgl. EXPERTsuisse, Schweizerischer Treuhänder-Verband (2015), S. 47.

²⁴² Vgl. u.a. Schacher (2016).

- dadurch das gegebene Darlehen im Wert beeinträchtigt werden könnte
- die Beziehung zum Aktionär mit 20% Beteiligung am Aktienkapital Schaden erleiden könnte.

Zudem besteht zwischen den Bestimmungen zur Ordentlichen Revision und jenen zur Eingeschränkten Revision ein weiterer bedeutender Unterschied: Nach Art. 730a Abs. 2 OR muss der leitende Revisor bei der Ordentlichen Revision nach sieben Jahren rotieren und einer anderen Person seine Aufgaben übergeben, währenddessen bei der Eingeschränkten Revision kein Rotationspflichten bestehen.

Aus diesen Gründen empfehlen die Experten, weitere Erleichterungen bei der Unabhängigkeit der Eingeschränkten Revision abzulehnen.

2.1.2 Vereinfachung und Aussenwahrnehmung der Eingeschränkten Revision²⁴³

In der Vernehmlassung wurde der Wunsch geäussert, die Eingeschränkte Revision zu vereinfachen und die Bezeichnung «Eingeschränkte Revision» zu überdenken.²⁴⁴

Um eine Ordentliche Revision fachgerecht durchzuführen, müssen die Schweizer Prüfungsstandards (PS) in der Ausgabe des Jahres 2013 eingehalten werden. Dieses Fachbuch enthält 45 Prüfungsstandards und umfasst 979 Seiten.²⁴⁵ Um eine Eingeschränkte Revision fachgerecht durchzuführen, muss der Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER) eingehalten werden. Dieses Fachbuch enthält 9 Kapitel und 8 Anhänge und umfasst 123 Seiten.²⁴⁶ Im Unterschied zur Ordentlichen Revision werden also an die Eingeschränkte Revision bewusst weit weniger hohe Anforderungen gestellt. Die Eingeschränkte Revision beschränkt sich auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen.²⁴⁷

Die externen Revisionsstellen haben bis zur Einführung der Eingeschränkten Revision im Jahr 2008 alle Unternehmen grundsätzlich denselben Standards folgend geprüft. Die damaligen Anforderungen an die Revision waren noch nicht so hoch wie gem. den PS heute. Im Rahmen der Eingeschränkten Revision werden im Gegensatz zur Prüfung nach altem Recht oft nur weniger Detailprüfungen durchgeführt. Damit dürfte noch Spielraum zur Vereinfachung der Eingeschränkten Revision bestehen.²⁴⁸ Solche Vereinfachungen können aber nicht durch eine Gesetzesänderung geschehen, sondern nur durch interne Weiterbildungsmaßnahmen oder solche von Berufsverbänden und durch bewussten Verzicht auf weitergehende Nachweisprüfungen. Damit kann die Revision vereinfacht und der Dokumentationsbedarf ohne Auswirkung auf deren Qualität verringert werden.

Die Bezeichnung «Eingeschränkte Revision» hat sich in der Schweiz schon weitgehend etabliert, obwohl die Bemerkungen bezüglich der Aussenwahrnehmung gerechtfertigt sein dürften. Im Gegensatz zur Ordentlichen Revision werden bei der Eingeschränkten Revision eben die Prüfungshandlungen eingeschränkt.

Aus diesen Gründen empfehlen die Experten, keine Massnahmen umzusetzen.

2.1.3 Verzicht auf Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses bei Genossenschaften ohne finanzielle Beteiligung und ohne Anrecht auf Liquidationsentschädigung²⁴⁹

Eine Genossenschaft, die keine Genossenschaftsanteile ausgibt und bei denen ein Genossenschafter weder eine finanzielle Beteiligung noch ein Anrecht auf eine Liquidationsentschädigung hat (wie z.B. Coop oder Migros), muss ebenfalls ein Genossenschafterverzeichnis führen und prüfen lassen. Das Führen des Genossenschafterverzeichnisses ist grundsätzlich gutzuheissen. Dessen Prüfung sollte aber nur erhalten bleiben, wenn die GAFI-Vorgaben oder jene des Global Forum dies verlangen.²⁵⁰ Oft besitzen die Genossenschafter nämlich keine finanzielle Beteiligung.

Die Experten empfehlen eine entsprechende Überprüfung.

²⁴³ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.1.1.

²⁴⁴ Vgl. zur Aussenwahrnehmung Anhang 3, Frage 4.2.3, EXPERTSuisse.

²⁴⁵ Vgl. Treuhand-Kammer (2013).

²⁴⁶ Vgl. Treuhand-Kammer, Schweizer Treuhänder-Verband (2015).

²⁴⁷ Vgl. Art. 729a Abs. 2 OR.

²⁴⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.13, RAB und sgV.

²⁴⁹ Von den Experten aufgebracht Punkt.

²⁵⁰ Betr. Global Forum vgl. <http://www.oecd.org/tax/transparency/abouttheglobalforum.htm>.

2.2 Verschärfung der Revisionsrechts

Wünsche, die das Revisionsrecht verschärften wurden betr.

- Empfehlung zur Abnahme der Jahresrechnung durch die Generalversammlung von Gesellschaften mit Eingeschränkter Revision
- Schwächen des Opting-out
- Unabhängigkeitsbestimmungen für Gesellschaften des öffentlichen Interesses
- Prüfung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems (bei Gesellschaften des öffentlichen Interesses)
- Definition von Begriffen
- Vom Rechnungslegungsrecht unter die Ordentliche Revision unterstellte Unternehmen, die gemäss Revisionsrecht dazu nicht verpflichtet sind
- Anpassung des Revisionsgeheimnisses bez. Key Audit Matters KAM und Qualitätssicherung

geäussert.

2.2.1 Empfehlung zur Abnahme der Jahresrechnung durch die Generalversammlung von Gesellschaften mit Eingeschränkter Revision²⁵¹

Das Gesetz unterscheidet bei den Aufgaben der Revisionsstelle zwischen der Eingeschränkten und der Ordentlichen Revision. Während bei der Eingeschränkten Revision zu prüfen ist, ob Sachverhalte vorliegen, woraus zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht (Art. 729a OR, negatives Prüfungsurteil), ist bei der Ordentlichen Revision zu prüfen ist, ob die Jahresrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entspricht (Art. 728a OR, positives Prüfungsurteil).

Die Eingeschränkte Revision stellt eine schweizerische Eigenheit dar, die auf der international verbreiteten Review (prüferische Durchsicht) beruht und angemessene Detailprüfungen vorsieht. Sie ist aber mehr als die Review, weil es sich um eine gesetzlich vorgeschriebene, auf KMU ausgerichtete Prüfung der Jahresrechnung handelt, bei welcher jedoch der Umfang und die Tiefe der Prüfungshandlungen und dadurch auch die Prüfungssicherheit deutlich geringer ist, als bei der Ordentlichen Revision.²⁵² Bei der Eingeschränkten Revision erlangt die Revisionsstelle weniger weitgehende Nachweise zu den einzelnen Positionen der Jahresrechnung als bei der Ordentlichen Revision. Deshalb liefert die Eingeschränkte Revision nur eine begrenzte Urteilssicherheit, währenddessen bei der Ordentlichen Revision eine angemessene Urteilssicherheit verlangt wird.²⁵³

Die Ordentliche Revision ist umfassend ausgestaltet, das heisst, sie muss sämtliche auch international anerkannte Standards für die Revision erfüllen. Die Eingeschränkte Revision beschränkt sich dagegen auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen (Art. 729a Abs. 2 OR).

Aufgrund der begrenzten Urteilssicherheit bei der Eingeschränkten Revision kann nicht dieselbe Empfehlung bez. der Genehmigung der Jahresrechnung mit oder ohne Einschränkung oder deren Zurückzuweisung, abgegeben werden, wie aufgrund der angemessenen Urteilssicherheit bei der Ordentlichen Revision.²⁵⁴ Falls das Revisionsrecht verschärft würde und die Revisionsstelle eine Empfehlung bez. der Genehmigung der Jahresrechnung abgeben müsste, würde sich der Unterschied zwischen der Eingeschränkten und der Ordentlichen Revision verringern.

Bei der Einführung der Eingeschränkten Revision wurde bewusst auf den Umstand, dass die Empfehlung bez. der Genehmigung der Jahresrechnung entfällt, hingewiesen.²⁵⁵

²⁵¹ Vgl. Kapitel II, Abschnitt 3 und Kapitel IV, Abschnitt 4.2.13.

²⁵² Vgl. Treuhand-Kammer, Schweizer Treuhänder-Verband (2015), S. 6.

²⁵³ Vgl. Treuhand-Kammer, Schweizer Treuhänder-Verband (2015), S. 8.

²⁵⁴ Vgl. Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten (2013), Schweizer Prüfungsstandard (PS) 910 Review, Ziff. 9 zur «Zusicherung weniger hohen Grades». Die Eingeschränkte Revision stellt inhaltlich eher eine Review als eine Ordentliche Revision dar.

²⁵⁵ Vgl. Schweizer Bundesrat (2004) BBl 2004, 3969, 4028.

Das Aufdeckungs- oder Entdeckungsrisiko für Fehler ist bei der Eingeschränkten Revision – aufgrund der gesetzlich bewusst gewollten weniger tiefen und weniger umfangreichen Prüfungshandlungen – höher als bei der Ordentlichen Revision (begrenzte Urteilssicherheit).²⁵⁶ Das Aufdeckungs- oder Entdeckungsrisiko besagt, dass eine vorhandene falsche Darstellung nicht durch Prüfungshandlungen aufgedeckt wird.²⁵⁷

Falls die geprüfte Gesellschaft ein positives Prüfungsurteil sowie eine Empfehlung zur Abnahme der Jahresrechnung durch die Generalversammlung erlangen möchte, ist sie frei, anstelle einer Eingeschränkten eine Ordentliche Revision zu veranlassen (opting-up). Dies zieht aber für die externe Revisionsstelle sämtliche Rechtsfolgen nach sich, d.h., anstelle eines zugelassenen Revisors / eines als Revisor zugelassenen Revisionsunternehmens muss ein zugelassener Revisionsexperte / ein als Revisionsexperte zugelassenes Revisionsunternehmen herangezogen werden und es ist die Existenz des internen Kontrollsystems zu prüfen.

Aus diesen Gründen empfehlen die Experten, von der Empfehlung zur Abnahme der Jahresrechnung mit oder ohne Einschränkung bei der Eingeschränkten Revision abzusehen.

2.2.2 Schwächen des Opting-out²⁵⁸

Die Vernehmlassung zeigte zwei Schwächen des möglichen Verzichts auf Eingeschränkte Revision infolge von weniger als 10 Vollzeitstellen (Opting-out) auf:

- Nach dem entsprechenden Beschluss des Unternehmens und dem Handelsregistereintrag gibt es keinen wirksamen und regelmässigen Kontrollmechanismus, der bei Überschreiten der Grenze von 10 Vollzeitstellen greift und das Unternehmen zur Eingeschränkten Revision verpflichtet.²⁵⁹ Denkbar wäre es, dass die Handelsregisterämter nach einem zu bestimmenden Zeitabschnitt eine Erneuerung der Opting-out-Erklärung verlangen.
- Es besteht das Risiko, dass bei einem Kapitalverlust bzw. bei einer Überschuldung der Verwaltungsrat ohne Bestehen der Revision nicht rechtzeitig handelt.

Im internationalen Vergleich ist es – auch ohne Opting-out – durchaus üblich, Kleinunternehmen als nicht prüfungspflichtig zu qualifizieren, allerdings wird – bei Bestehen der Prüfungspflicht – die Art der Prüfung nicht unterschieden. Die von der EU bestimmten Grössenordnungen dafür sind: Bilanzsumme EUR 4 Mio., Umsatz EUR 8 Mio. und 50 Vollzeitstellen.²⁶⁰ In der EU werden sämtliche Jahresrechnungen publiziert.²⁶¹

Bei Kleinstunternehmen handelt es sich in der Schweiz anzahlmässig mit fast 90% um einen sehr grossen Anteil von Unternehmen.²⁶² Im Einzelfall dürfte deren wirtschaftliche Bedeutung gering sein, weshalb die Experten auch angesichts der internationalen Situation empfehlen, von einer Verschärfung des Opting-out abzusehen.

2.2.3 Unabhängigkeitsbestimmungen für Gesellschaften des öffentlichen Interesses²⁶³

Gesellschaften des öffentlichen Interesses sind gem. Art. 2 c RAG neben den Publikumsgesellschaften (im Sinne des Revisionsrechts) auch die vom «Bundesgesetz über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz, FINMAG)» Beaufsichtigten, die eine zugelassene Prüfgesellschaft mit einer Prüfung nach Art. 24 FINMAG beauftragen müssen.²⁶⁴ In der EU wird der Begriff «Gesellschaften des öffentlichen Interesses» allgemein gesprochen für kotierte Unternehmen,

²⁵⁶ Vgl. Treuhand-Kammer, Schweizer Treuhänder-Verband (2015), S. 7.

²⁵⁷ Vgl. Treuhand-Kammer (2013), PS 200 Übergreifende Zielsetzungen und Grundsätze einer Prüfung, Ziff. 13(e).

²⁵⁸ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.4.

²⁵⁹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.4, EXPERTsuisse, vierter Abschnitt.

²⁶⁰ Vgl. Europäische Union (2013) und Schweizerisches Institut für Rechtsvergleichung (2016), S. 17 (für Deutschland betragen die Schwellenwerte 6/12/50).

²⁶¹ Für Deutschland vgl. <https://www.bundesanzeiger.de/ebanzwww/wexsservlet>.

²⁶² Vgl. Schweizer Bundesrat (2004), BBl 2004, 3969, 3992.

²⁶³ Vgl. primär Stellungnahme Ethos im Anhang 3.

²⁶⁴ Es handelt sich gem. Art. 3 FINMAG um Personen, die nach den Finanzmarktgesetzen eine Bewilligung, eine Anerkennung, eine Zulassung oder eine Registrierung der Finanzmarktaufsichtsbehörde Benötigen und um die kollektiven Kapitalanlagen.

Versicherungen und Banken verwendet (dazu kommen noch von Mitgliedstaaten dazu bestimmte Unternehmen).²⁶⁵

Für Gesellschaften des öffentlichen Interesses, wobei primär die Publikumsgesellschaften gemeint sind, besteht der Wunsch eines Vernehmlassers nach Einführung europäischer Bestimmungen bez. Stärkung der Unabhängigkeit wie Verbot von Nichtprüfungsleistungen und externe Rotation der Revisionsstelle.²⁶⁶

Bezüglich der Stärkung der Unabhängigkeit der externen Revisionsstelle bei Gesellschaften öffentlichen Interesses gibt es im Wesentlichen drei Modelle:

- Bestehendes, liberales Modell der Schweiz (Art. 728 OR zur Unabhängigkeit und Art. 730a Abs. 2 OR zur Rotation des leitenden Revisors, vgl. Kapitel V, Abschnitte 1.2 und 2.1.1) mit zusätzlichen selektiven Einschränkungen (Honorare von Einzelkunden dürfen 10% der gesamten Honorare nicht übertreffen, Beschränkungen für Personen des Revisionsunternehmens bzw. des Revisionskunden bei Übertritt in das jeweils andere Unternehmen gem. Art. 11 RAG), wobei neben diesen Bestimmungen von den Mitgliedern des Berufsverbands EXPERTsuisse noch die Richtlinie zur Unabhängigkeit RzU der Berufsorganisation einzuhalten ist. Die aktuelle Situation in den USA ist ähnlich dazu ausgestaltet
- Bestehendes restriktives Modell der EU mit weitgehendem Verbot von Nichtprüfungsleistungen für die Revisionsstelle und deren externe Rotation
- Bestehendes Zwischen-Modell in Kanada, wo sich anstelle der Zwangsrotation der Prüfungsausschuss in regelmässigen Abständen vertieft mit der Leistung der externen Revisionsstelle auseinandersetzen und diese beurteilen muss.²⁶⁷

Es bestehen zur Frage, wie Unabhängigkeit am effizientesten zu erreichen ist, unterschiedliche Studien mit unterschiedlichen Ergebnissen. D.h., es gibt keine klare Aussage, welches System am besten funktioniert. In der EU war mit der Rotationspflicht auch die Absicht verbunden, das Oligopol der Big 4-Revisionsgesellschaften zu zerschlagen. Ob mit den EU-Bestimmungen weitere Revisionsunternehmen die Möglichkeit erhalten, Unternehmen des öffentlichen Interesses prüfen zu können, wird sich erst in den kommenden Jahren zeigen.

Wichtig erscheint den Experten die Überlegung, dass zu einer qualitativ hochstehenden Revision immer auch ein qualitativ hochwertig besetzter Prüfungsausschuss gehört. Dies wurde mit der EU-Reform der Abschlussprüfung umgesetzt. Dort werden die Zusammensetzung, Kompetenzen der Mitglieder und Aufgaben des Ausschusses reguliert.²⁶⁸ Bei den Unternehmen des öffentlichen Interesses handelt es sich mit Bezug auf die Schweiz vornehmlich um börsenkotierte Unternehmen, die im Rahmen der Offenlegungen betr. Corporate Governance Richtlinie (RLCG) der Schweizer Börse SIX Swiss Exchange bereits seit mindestens dem Jahr 2007 über die Zusammensetzung der Ausschüsse des Verwaltungsrats berichten müssen.²⁶⁹ Den börsenkotierten Unternehmen der Schweiz wird seit dem Jahr 2002 empfohlen, einen Prüfungsausschuss zu bilden.²⁷⁰ Aktuell wird der Prüfungsausschuss in 90% aller kotierten Schweizer Unternehmen entweder als separater Ausschuss des Verwaltungsrats erwähnt oder es wird betont, der Verwaltungsrat als Gesamtgremium nehme die entsprechenden Aufgaben wahr.²⁷¹

Aufgrund der beschriebenen Ausgangslage empfehlen die Experten, von einer Verschärfung der Unabhängigkeitsbestimmungen für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen von Unternehmen des öffentlichen Interesses abzusehen.

²⁶⁵ Vgl. Art. 2 Abs. 1a Europäische Union (2013) und Schweizerisches Institut für Rechtsvergleichung (2016), S. 17.

²⁶⁶ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.1, Ethos.

²⁶⁷ Vgl. Canadian Public Accountability Board and Chartered Professional Accountants Canada (2013 A und 2013 B).

²⁶⁸ Vgl. Art. 39 Europäische Union (2014 A) und S. 12, Schweizerisches Institut für Rechtsvergleichung (2016); für den Begriff «öffentliches Interesse» vgl. Art. 2 Abs. 1a Europäische Union (2013).

²⁶⁹ Vgl. Art. 2 Abs. 1a Europäische Union (2013), SIX Exchange Regulation (2007), S. 1 und SIX Exchange Regulation (2016), Anhang A, Punkt 3.5.

²⁷⁰ Vgl. *economiesuisse* (2016), S. 13–14.

²⁷¹ Vgl. Anhang 5: Insgesamt sind an der SIX Swiss Exchange 209 Schweizer Unternehmen mit Aktien kotiert. 178 Unternehmen verfügen über einen Prüfungsausschuss und weitere 10 Unternehmen sagen aus, der Gesamtverwaltungsrat nehme die entsprechenden Aufgaben wahr. Bei 21 Unternehmen wird weder ein Prüfungsausschuss noch die Wahrnehmung dessen Aufgabe durch den Gesamt-VR erwähnt.

2.2.4 Prüfung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems (bei Gesellschaften des öffentlichen Interesses)²⁷²

In der Schweiz wurde über den Auftrag an die Revisionsstelle, die Existenz des internen Kontrollsystems zu prüfen, viel diskutiert. Gem. «Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance» beurteilt der Prüfungsausschuss die Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems mit Einbezug des Risikomanagements.²⁷³ In den USA ist von der Revisionsaufsichtsbehörde PCAOB vorgegeben, dass sowohl die Geschäftsleitung als auch die externe Revisionsstelle die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems zu prüfen und darüber im Geschäftsbericht bzw. im Bericht der Revisionsstelle zu berichten haben.

Es wurde im Rahmen der Erstellung dieses Expertenberichts verschiedentlich zur Diskussion gestellt, ob die Existenzprüfung des internen Kontrollsystems gem. OR durch eine Wirksamkeitsprüfung ersetzt werden soll (vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.10). Dazu könnte auch der Verwaltungsrat noch schärfer in die Pflicht genommen werden, weil er gem. den Gesetzesbestimmungen lediglich «die Finanzkontrolle» als unentziehbare und unübertragbare Aufgabe zugewiesen erhalten hat.²⁷⁴ Obwohl gem. einschlägiger Literatur damit das «interne Kontrollsystem der Finanzberichterstattung» gemeint ist, könnte Klarheit geschaffen werden, indem dieser Fachbegriff im OR aufgenommen wird.

Gem. den Erfahrungen der Experten sind interne Kontrollsysteme (grösserer) börsenkotierter Unternehmen insgesamt angemessen ausgestaltet. Dennoch bestehen teilweise nicht (ausreichend) kontrollierte Prozesse oder Prozessschritte bzw. Kontrollen werden nicht (ausreichend) bzw. mangelhaft durchgeführt.

Aus diesen Gründen empfehlen die Experten, diesen Systemwechsel v.a. für Gesellschaften des öffentlichen Interesses zu prüfen. Zudem könnte die Geschäftsleitung und / oder der Verwaltungsrat verpflichtet werden, die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems der Finanzberichterstattung schriftlich zu bestätigen.

2.2.5 Definition von Begriffen²⁷⁵

Die Gesetzesbestimmungen bez. Unabhängigkeit verwenden Begriffe wie «enge Beziehung» oder «nahestehende Personen», ohne diese Begriffe zu definieren. Ein Vernehmlasser wünscht entsprechende Begriffsdefinitionen, wie z.B. gem. «Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants» des internationalen Berufsverbands.²⁷⁶

Das Anliegen mag grundsätzlich berechtigt sein, allerdings wird insb. mit Blick auf das erwähnte Handbuch rasch klar, dass damit der Umfang der gesetzlichen Bestimmungen sehr gross wird.

Aus diesem Grund empfehlen die Experten, keine Massnahmen umzusetzen.

2.2.6 Vom Rechnungslegungsrecht unter die Ordentliche Revision unterstellte Unternehmen, die gem. Revisionsrecht dazu nicht verpflichtet sind²⁷⁷

Im Revisionsrecht finden sich die Bestimmungen, in welchen Fällen ein Unternehmen einer Ordentlichen Revision zu unterziehen ist (Publikums- und grössere Gesellschaften infolge Überschreitung der Schwellenwerte sowie zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtete Gesellschaften).²⁷⁸ Darüber hinaus muss gem. Art. 962 Abs. 1 Ziff. 2 OR eine Genossenschaft mit mindestens 2'000 Genossenschaffern (Grossgenossenschaft) einen zusätzlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellen und einer Ordentlichen Revision unterziehen lassen.²⁷⁹ Gem. Gesetz besteht

²⁷² Vgl. primär Stellungnahme Ethos im Anhang 3 und Kapitel IV, Abschnitt 4.2.10.

²⁷³ Vgl. *economiesuisse* (2016), S. 14.

²⁷⁴ Vgl. Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR.

²⁷⁵ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.12.

²⁷⁶ Vgl. *International Ethics Standards Boards for Accountants* (2016), Ziff. 290.126–290.131 für «enge Beziehung».

²⁷⁷ Von den Experten aufgebracht Punkt, der nicht aus der Vernehmlassung stammt.

²⁷⁸ Vgl. Art. 727 OR.

²⁷⁹ Vgl. Schweizer Bundesrat (2004), BBI 2008, 1589, 1720: Grossgenossenschaften sind in vielerlei Hinsicht mit Publikumsgesellschaften vergleichbar. Im öffentlichen Interesse ist daher erforderlich, dass sie ebenfalls einen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Jahresabschluss erstellen.

für eine Grossgenossenschaft nur das Kriterium, mehr als 2'000 Genossenschafter aufzuweisen. Die Experten haben keine Statistik gefunden, um überprüfen zu können, ob solche Grossgenossenschaften ggf. die Schwellenwerte gem. Art. 727 OR nicht überschreiten und deshalb gem. Revisionsrecht grundsätzlich nur einer Eingeschränkten Revision zu unterziehen sind. Gem. Art. 962 OR werden sie zu einer Ordentlichen Revision gezwungen. Das bedeutet, dass das Rechnungslegungsrecht das Revisionsrecht ausweitet.

Zudem können gem. Art. 962, Abs. 2, Ziff. 2 OR 10 Prozent der Genossenschafter einen Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung mit denselben Rechtsfolgen verlangen.

Das Revisionsrecht sollte sämtliche Fälle der Ordentlichen Revision aufführen. Die Experten empfehlen deshalb zu prüfen, ob a) andere Grössenkriterien als die Anzahl Genossenschafter die wirtschaftliche Bedeutung einer Grossgenossenschaft besser anzeigen und ob b) die Definition, welche Unternehmen einer Ordentlichen bzw. einer Eingeschränkten Revision zu unterziehen sind, abschliessend im Revisionsrecht festzuhalten sind und ggf. das Rechnungslegungsrecht entsprechend anzupassen.

2.2.7 Anpassung des Revisionsgeheimnisses bez. Key Audit Matters KAM und Qualitätssicherung²⁸⁰

In der Vernehmlassung wurden zwei Punkte bez. des Revisionsgeheimnisses aufgebracht, in welchen eine entsprechende Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht gewünscht wird. Einerseits sollte für die Qualitätssicherung bei Einzelpraxen das Gesetz den Beizug eines externen Berufsangehörigen zulassen, ohne dass vorgängig eine Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht seitens des Revisionskunden einzuholen ist.²⁸¹ Andererseits würde eine gesetzgeberische Klarstellung begrüsst, wonach die Berichterstattung über «Key Audit Matters» (KAM, besonders wichtige Prüfungssachverhalte) im Einklang mit dem Revisionsgeheimnis steht.²⁸²

Die Experten empfehlen, diese beiden Punkte zu prüfen.

3. Revisionsaufsichtsrecht

3.1 Umgestaltung des Revisionsaufsichtsrechts

Wünsche, das Revisionsaufsichtsrecht umgestaltet werden betr.

- Ausweitung der Zulassung der Revisoren auf bisher den Revisionsexperten vorbehaltene Spezialprüfungen
- Klärung Regulierungskompetenz der RAB
- Beanstandung von Ermessensentscheiden der Revisionsstelle durch die RAB
- Reduktion des Inspektionsrhythmus der RAB auf zwei bis drei Jahre
- Anpassung des Finanzierungsmodells der RAB an das US-Modell
- Beschränkung der RAB auf die Ordentliche Revision
- Prüfung des Geltungsbereichs der «Gesellschaften öffentlichen Interesses» gem. RAG
- Korrektur des Grenzwerts betr. wirtschaftlicher Abhängigkeit
- Rückgängigmachung einer verschärften Strafbestimmung

geäussert.

3.1.1 Ausweitung der Zulassung der Revisoren auf bisher den Revisionsexperten vorbehaltene Spezialprüfungen²⁸³

Die nachfolgenden Ausführungen zur Ausweitung der Zulassung der Revisoren auf bisher den Revisionsexperten vorbehaltene Spezialprüfungen beziehen sich weder direkt auf das Revisions- noch auf das Revisionsaufsichtsrecht. Sie werden dennoch unter dem Abschnitt Umgestaltung des

²⁸⁰ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.15.

²⁸¹ Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.15, EXPERTsuisse, dritter bis fünfter Absatz.

²⁸² Vgl. Anhang 3, Frage 4.2.15, EXPERTsuisse, sechster Abschnitt und Forstmoser (2015).

²⁸³ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.1.7.

Revisionsaufsichtsrechts aufgeführt, weil sie letztlich auch verknüpft sind mit den Ausführungen zur Weiterbildung, die als Verschärfung des Revisionsaufsichtsrechts aufgeführt sind.

Die Bestimmungen zur Eingeschränkten Revision beziehen sich ausschliesslich auf die Revision von Jahresrechnungen oder von freiwilligen Zwischenabschlüssen. Für andere Prüfungen wie Kapitalerhöhung, Kapitalherabsetzung, Fusionen, Zwischenbilanzen zur Feststellung einer Überschuldung usw. ist weder eine Eingeschränkte Revision noch ein Opting-out zulässig.²⁸⁴ Das bedeutet, dass in diesen Fällen das Prüfungsurteil positiv auszugestaltet ist und die Schweizer Prüfungsstandard (PS) einzuhalten sind.

Der zugelassene Revisor darf gem. geltendem Recht folgende Spezialprüfungen durchführen (weitere Fälle sind im FusG zu finden):

- Prüfung des Gründungsberichts (Art. 635a OR)
- Prüfung des Emissionsprospekts, sofern die Gesellschaft nicht über eine Revisionsstelle verfügt (Art. 652a Abs. 3 OR)
- Prüfung der Kapitalerhöhung aus Eigenkapital (Art. 652d OR)
- Prüfung des Kapitalerhöhungsberichts (Art. 652f OR)
- Prüfung der Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen im Falle einer Unterbilanz (Art. 670 OR)²⁸⁵
- Prüfung der Zwischenbilanz bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung (Art. 725 Abs. 2 OR)
- Anzeigepflicht der Überschuldung, sofern die Gesellschaft nicht über eine Revisionsstelle verfügt (Art. 725 Abs. 3 OR)
- Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses bei Genossenschaften mit persönlicher Haftung oder Nachschusspflicht der Genossenschafter (Art. 907 OR).

Dem zugelassenen Revisionsexperten sind folgende Spezialprüfungen vorbehalten (weitere Fälle sind im FusG zu finden):

- Durchführung einer bedingten Kapitalerhöhung mittels Wandel- oder Optionsrechten (Art. 653f OR) bzw. bei der Streichung dieser Rechte (Art. 653i OR)
- Kapitalherabsetzung ohne gleichzeitige Wiedererhöhung (Art. 732 OR)
- Frühzeitige Verteilung des Vermögens aufgelöster Gesellschaften (Art. 745 OR)
- Rückzahlung geleisteter Nachschüsse bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Art. 795b OR)
- Abfindung ausscheidender Gesellschafter bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Art. 825a OR).

Die Aufteilung der Spezialprüfungen auf zugelassene Revisoren und zugelassene Revisionsexperten wurde dem vor dem Jahr 2008 geltenden Gesetz entnommen und die Begriffe «Revisor» durch zugelassenen Revisor bzw. «besonders befähigter Revisor» durch zugelassenen Revisionsexperten ersetzt.

Sämtliche beschriebenen Spezialprüfungen (auch jene gem. FusG) werden häufig durch die Revisionsstelle vorgenommen. Deshalb sind in diesem Zusammenhang die durch zugelassene Revisionsexperten vorzunehmenden Spezialprüfungen bei der Eingeschränkten Revision unterstellten Gesellschaften von besonderem Interesse.

Es stellen sich in diesem Zusammenhang folgende Fragen:

- Sollen zugelassene Revisoren oder als Revisor zugelassene Revisionsgesellschaften die bisher den Revisionsexperten vorbehaltenen Spezialprüfungen durchführen dürfen?
- Falls diese Frage bejaht wird: Müssen für diese Spezialprüfungen dieselben Unabhängigkeitskriterien erfüllt werden wie für die Eingeschränkte Revision oder gelten die schärferen Bestimmungen für die Ordentliche Revision (Art. 728 OR)?
- Gem. Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER) sind für Spezialprüfungen die gesamten Schweizer Prüfungsstandards (PS) anzuwenden und damit auch positive Prüfungsurteile

²⁸⁴ Vgl. Schweizer Bundesrat (2004) BBl 2004, 3969, 4015 und Treuhand-Kammer, Schweizer Treuhänder-Verband (2015), S. 7.

²⁸⁵ Vgl. Schweizer Bundesrat (2017) BBl 2017, 399, 436. Diese Bestimmung wird in Art. 725c OR integriert.

auszustellen. Zugelassene Revisoren müssen diese Prüfungsstandards aufgrund ihrer Arbeit als Revisionsstelle eingeschränkt zu revidierender Gesellschaften nicht zwingend kennen. Deshalb stellt sich auch die Frage, ob zugelassene Revisoren für diese Fälle über entsprechende Aus- bzw. Weiterbildung verfügen müssen und wie diese allenfalls überprüft wird (vgl. zum letzten Punkt Kapitel V, Abschnitt 3.2.1)?

Aufgrund der Aussagen im Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER) sind für sämtliche Spezialprüfungen a) ein positives Prüfungsurteil zu fällen und b) die gesamten Schweizer Prüfungsstandards (PS) anzuwenden. Zugelassene Revisoren führen bereits heute Spezialprüfungen nach diesen Vorschriften durch. Dabei müssen sie die Unabhängigkeitsvorschriften gem. Schweizer Qualitätssicherungsstandard QS 1 umsetzen, der dem «International Standard on Quality Control» (ISQC)1 entspricht.²⁸⁶ Weil die Schweizer Prüfungsstandards (PS) für die Ordentliche Revision gelten, sind diese Unabhängigkeitsvorschriften schärfer als die für Eingeschränkte Revisionen gesetzlich bestimmten.²⁸⁷ Ein Vernehmlasser hat den Wunsch geäußert, dass diese Klärung auch aus dem Gesetz hervorgeht.²⁸⁸ D.h., dass ein zugelassener Revisor neben dem Mitwirken bei der Buchführung alle anderen Unabhängigkeitsvorschriften erfüllen muss. Ein anderer Vernehmlasser hat den Wunsch geäußert, dass zugelassene Revisoren dann die den zugelassenen Revisionsexperten vorbehaltenen Spezialprüfungen durchführen dürfen, wenn sie über die entsprechende Aus- und Weiterbildung verfügen (was gem. Kapitel V, Abschnitt 3.2.1 ab 1. September 2017 sichergestellt werden kann).²⁸⁹

Damit würden die Voraussetzungen bez. sämtlicher Spezialprüfungen für zugelassene Revisionsexperten und für zugelassene Revisoren bis auf die Möglichkeit des Mitwirkens bei der Buchführung durch den zugelassenen Revisor vereinheitlicht.

Unter diesen Voraussetzungen, d.h. Einhalten der Aus- und Weiterbildung, insb. im Bereich der PS (vgl. Kapitel V, Abschnitt 3.2.1) und Unabhängigkeit lediglich eingeschränkt durch Doppelmandat sowie der positiven Formulierung des entsprechenden Prüfungsurteils, empfehlen die Experten die entsprechende Umgestaltung der erwähnten Gesetzesartikel (namentlich Art. 653f OR, Art. 653i OR, Art. 732 OR, Art. 745 OR, Art. 795b OR und Art. 825a OR sowie jene gem. FusG, namentlich Art. 6 FusG, Art. 15 FusG, Art. 25 FusG, Art. 62 FusG und Art. 100 FusG), die sich alle nicht im Revisionsrecht (Art. 727–Art. 731a OR) befinden.

3.1.2 Klärung Regulierungskompetenz der RAB²⁹⁰

Der **Leitfaden für Prüfungsausschüsse von Gesellschaften des öffentlichen Interesses zur Zusammenarbeit mit der externen Revisionsstelle (Leitfaden)** wurde von der RAB veröffentlicht, weil Prüfungsausschüsse und diese Behörde gem. eigener Aussage ein gemeinsames Interesse an qualitativ hoch stehenden Revisionsdienstleistungen haben. Die RAB möchte damit die Mitglieder von Prüfungsausschüssen von Gesellschaften des öffentlichen Interesses in der Zusammenarbeit mit der externen Revisionsstelle unterstützen.²⁹¹ Die im Leitfaden bez. der externen Revisionsstelle dargestellten Überlegungen zielen für die Unternehmen öffentlichen Interesses auf die Umsetzung der europäischen Reform der Revision und gehen über das aktuell geltende schweizerische Recht hinaus:

- Im Abschnitt «Wahl der Revisionsstelle» heisst es: «Es empfiehlt sich eine periodische Überprüfung der Revisionsstelle vorzunehmen. Dazu soll eine öffentliche Ausschreibung vorgenommen werden».
- Im Abschnitt «Unabhängigkeit der Revisionsstelle» heisst es: «Im Zusammenhang mit der Rotation der Revisionsstelle erachtet die RAB es als sinnvoll, wenn der Prüfungsausschuss wiederkehrend die Angemessenheit der Mandatsdauer der externen Revision kritisch beurteilt. Diese Beurteilung sollte im Zeitraum von 10 bis 14 Jahren der Mandatsdauer vorgenommen werden und periodisch zu einer Neuausschreibung des Mandats führen».²⁹²

²⁸⁶ Vgl. Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten (2013): Schweizer Qualitätssicherungsstandard QS 1, Ziff. 21–25.

²⁸⁷ Vgl. auch Unterschiede zwischen Art. 728 OR und Art. 729 OR.

²⁸⁸ Vgl. Anhang 3, Abschnitt 4.1.1, EL.

²⁸⁹ Vgl. Anhang 3, Abschnitt 5.2.2, EXPERTsuisse.

²⁹⁰ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.11 und Kapitel IV, Abschnitt 5.2.13.

²⁹¹ Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2016 B): Einleitung.

²⁹² Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2016 B).

Gem. geltendem Recht beantragt der Verwaltungsrat der Generalversammlung die Wahl der externen Revisionsstelle und hat damit die Möglichkeit, diese auszuwählen. Bei den börsenkotierten Gesellschaften besteht in der Regel ein Prüfungsausschuss, der u.a. die Aufgabe hat, die Leistung und Honorierung der externen Revisionsstelle zu beurteilen, sich über deren Unabhängigkeit zu vergewissern und die Vereinbarkeit der Revisionsstätigkeit mit allfälligen Beratungsmandaten zu prüfen.²⁹³ Basierend auf diesen Beurteilungen unterbreitet der Prüfungsausschuss dem VR einen Wahlvorschlag. Gem. den gesetzlichen Bestimmungen wird die Revisionsstelle für ein bis drei Geschäftsjahre gewählt und eine Wiederwahl ist möglich.²⁹⁴ Damit hat der Gesetzgeber bewusst keine explizite Pflicht zur externen Rotation der Revisionsstelle eingeführt.

Rundschreiben stellen keine Form der Regulierung dar, sondern halten lediglich eine standardisierte Aufsichtspraxis fest. Rundschreiben würden Transparenz und Rechtssicherheit schaffen, indem kommuniziert wird, wie die Aufsichtsbehörde bestimmte regulatorische Vorgaben zu interpretieren und anzuwenden gedenkt.²⁹⁵ Als Beispiel diene das Rundschreiben 1/2009 über den umfassenden Bericht an den VR. Auf der Internetseite der RAB steht, dass es nicht darum geht, den Revisionsstellen ein verbindliches Raster vorzuschreiben. Die Form der Berichte bleibt frei, und nicht zutreffende Inhalte müssen nicht kommentiert werden, d.h. es sind nicht zwingend Negativbestätigungen vorzunehmen.²⁹⁶ Gem. Ausgangslage des Rundschreibens richtet sich die Berichterstattung an den Verwaltungsrat von Unternehmen, die ordentlich geprüft werden, nach den gesetzlichen Vorgaben (Art. 728b Abs. 1 OR) und nach dem anwendbaren Berufsrecht (insbesondere nach dem Schweizer Prüfungsstandard (PS) 260, «Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen»). Weiter wird festgehalten, dass die RAB ermächtigt ist, eigene Prüfungsstandards zu erlassen oder bestehende Standards zu ergänzen oder abzuändern, falls keine Standards bestehen oder diese unzureichend sind (Art. 16a Abs. 2 RAG). Mit dem Rundschreiben 1/2009 soll insbesondere PS 260 konkretisiert werden.²⁹⁷

Bez. Beurteilung der Rechtswirkung von Rundschreiben der RAB bestehen unterschiedliche Ansichten. Gem. RAB stellen sie keine Form der Regulierung dar, sondern halten lediglich eine standardisierte Aufsichtspraxis fest. Gem. Ansicht eines Berufsverbands sind dagegen Rundschreiben als generelle Dienstanweisungen einer Behörde zu betrachten, die das verwaltungsinterne Verhalten zur Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen und damit die Rechtssicherheit erhöhen sollen.²⁹⁸ Das Rundschreiben 1/2009 über den umfassenden Revisionsbericht an den Verwaltungsrat stelle zusätzliche Anforderungen an die Form und den Inhalt (z.B. Angaben zur Nutzung ausländischer Service Centers oder Erläuterungen zu Feststellungen der RAB aus der Inspektion), statt sich auf die Statuierung prozeduraler Vorschriften zu beschränken.²⁹⁹

Die Experten empfehlen zu klären, ob die Bestimmungen bez. der Regulierungskompetenz der RAB sowohl hinsichtlich Leitfadens als auch Rundschreiben entsprechend zu präzisieren sind.

3.1.3 Beanstandung von Ermessensentscheidungen der Revisionsstelle durch die RAB³⁰⁰

Die Arbeit der externen Revision besteht zu einem grossen Teil daraus, den Istzustand (also die mit dem Abschluss präsentierten Zahlen wie Jahres- und Konzernrechnung samt Anhang) mit einem Sollzustand (präsentierte Jahres- und Konzernrechnung samt Anhang gem. den gesetzlichen Bestimmungen) zu vergleichen. In vielen Fällen wie z.B. bei Mietliegenschaften oder beim Goodwill hängt die Bewertung von Ereignissen in der Zukunft ab, die am Bilanzstichtag von der die Jahres- und Konzernrechnung erstellenden Gesellschaft eingeschätzt werden. Die externe Revision muss diese Einschätzung auf der Grundlage der Dokumentation der Gesellschaft und aufgrund eigener zusätzlicher Überlegungen beurteilen. Dabei übt die externe Revision ein pflichtgemässes Ermessen aus. Dieses umfasst das

²⁹³ Vgl. *economiesuisse* (2016), S. 14.

²⁹⁴ Vgl. Art. 730a OR.

²⁹⁵ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.13, RAB.

²⁹⁶ Vgl. <https://www.rab-asr.ch/de/art/106-home/aufsicht/informationen-der-rab/informationen-an-sbrue-de/128-rab-rundschreiben-nr-1-2009-ueber-den-umfassenden-revisionsbericht-an-den-verwaltungsrat.html>, abgerufen am 28. Februar 2017.

²⁹⁷ Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2015 B), Ziff. 2.

²⁹⁸ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.13, *EXPERTsuisse*.

²⁹⁹ Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2015 B), Ziff. 6k und 7e und Watter (2015), Ziff. 34–37.

³⁰⁰ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.9.

Anwenden relevanter Aus- und Fortbildung, Kenntnis und Erfahrung im Zusammenhang mit den rechtlichen Bestimmungen sowie den Prüfungs-, Rechnungslegungs- und beruflichen Standards.³⁰¹

Daraus sind fundierte Ermessensentscheidungen zu treffen. Solche Entscheide werden in Prüfungsteams häufig gemeinsam besprochen. Bei der Prüfung börsenkotierter Gesellschaften ist neben dem leitenden Revisor aus Qualitätssicherungsgründen immer auch ein vom Prüfungsteam unabhängiger «Engagement Review Partner» bestimmt, der in solchen Fällen hinzugezogen wird. Zudem kommt je nach zu beurteilendem Fall eine technische Abteilung hinzu, die aufgrund ihres breiteren Überblicks auch über ähnliche Fälle helfen kann, eine strittige Frage zu klären. Mit solchen Massnahmen soll sichergestellt sein, dass das Ermessen möglichst innerhalb eines Revisionsunternehmens abgestützt ist. Dennoch kann – wie eben das Wort Ermessen aussagt – eine andere Person zu einer anderen Einschätzung bzw. Beurteilung kommen.

Ein Berufsverband bemängelt, die RAB würde im Einzelfall ihr eigenes Ermessen an dasjenige der Revisionsstelle setzen, was zu unsachgemässen Entscheidungen führen könne. Kritisiert wird, die RAB mache eigene Interpretationen zum Massstab für die Beurteilung von Sorgfaltspflichtverletzungen der Revisionsstellen.³⁰² In dieser Hinsicht seien die Aufgaben der Revisionsstelle in Art. 728a OR und Art. 729a OR im Sinne der Definition des pflichtgemässen Interesses gem. PS 200 Ziff. 13(k) klarzustellen. «Dieses pflichtgemässe Ermessen präzisiert insoweit auch den möglichen Umfang der Pflichtverletzung in Verantwortlichkeitsfällen.»³⁰³ Deshalb sei dieses Ermessen gesetzlich verbindlich anzuerkennen (sog. «Auditor Judgment Rule» gem. Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 7. Januar 2014).³⁰⁴

Ein allgemeines Verbot der Beurteilung von Ermessensentscheidungen durch die RAB würde einen grundlegenden Wechsel von einer gemischten Fach- und Rechtsaufsicht zu einer reinen Rechtsaufsicht begründen. Dieser Wunsch ging aus der Vernehmlassung nicht hervor und ein solcher Wechsel könnte die internationale Gleichwertigkeit der RAB beeinträchtigen. Die Auditor Judgment Rule basiert – vergleichbar mit der Business Judgment Rule – auf der Rechtsprechung und der Lehre.

Aus diesen Gründen empfehlen die Experten, keine Massnahmen umzusetzen.

3.1.4 Reduktion des Inspektionsrhythmus der RAB auf zwei bis drei Jahre³⁰⁵

Gem. Art. 16 RAG unterzieht die RAB die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen mindestens alle drei Jahre einer eingehende Überprüfung. Aktuell werden die grossen Revisionsunternehmen jährlich überprüft und – bei Vorliegen von Feststellungen – zu Korrekturmassnahmen aufgefordert. Die Überprüfung findet in der Regel ab Monat Mai statt und kann, je nach Umfang, eine längere Zeit in Anspruch nehmen. Falls Feststellungen seitens RAB vorliegen, werden die Fakten zwischen der geprüften Gesellschaft bzw. dem geprüften Mandantenteam und der RAB geklärt und Massnahmen von der RAB angeordnet. Diese sind innerhalb des Revisionsunternehmens zu analysieren, umzusetzen und zudem im Rahmen der Weiterbildung der Mitarbeitenden zu lehren. Die Prüfungssaison startet in der Regel in den Sommermonaten, indem zu diesem Zeitpunkt die Prüfungsplanung und die allfällige Instruktion von Prüfern im Ausland stattfinden. Auch finden in diesem Zeitraum die ersten Besprechungen mit dem Prüfungsausschuss statt und die Honorare werden vereinbart.

Von der RAB geforderte Massnahmen, die zeitlich nach dem Start in die Prüfsaison kommen, können ggf. mindestens teilweise nicht rechtzeitig umgesetzt werden bzw. führen zu Änderungen von und zu Unsicherheiten bei den Empfängern. Zudem könnten solche Massnahmen Auswirkungen auf bereits weltweit vereinbarte Prüfungshonorare haben.

Das bedeutet, dass eine Inspektion der RAB erfolgen kann, bevor Mängel aus der Inspektion des Vorjahres behoben sind. Zusätzlich zu den Inspektionen der RAB können ausländische

³⁰¹ Vgl. Treuhand Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (2013): Ziff. 13(k) Schweizer Prüfungsstandard (PS) 200, Übergreifende Zielsetzungen des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den Schweizer Prüfungsstandards.

³⁰² Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.2, EXPERTsuisse, vierter Abschnitt.

³⁰³ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.2, EXPERTsuisse, erster und zweiter Abschnitt.

³⁰⁴ Vgl. Bundesverwaltungsgericht Abteilung II (2014), Erwägung 5.1 und Anhang 3, Frage 4.2.10, EXPERTsuisse.

³⁰⁵ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 5.2.5.

Revisionsaufsichtsbehörden, zurzeit mindestens der PCAOB, für in anderen Ländern der Welt kotierte Unternehmen, wie z.B. die Crédit Suisse oder die Novartis, Inspektionen in der Schweiz durchführen. Des Weiteren durchlaufen die grossen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen interne Qualitätsprüfungen, die international organisiert sind. Auch diese Qualitätssicherungsmassnahmen können weitere Mängel aufzeigen, die es ggf. zu beheben gilt. Dazu kommen noch interne und teilweise externe Kostenfolgen.

Die Experten empfehlen deshalb zu prüfen, ob der Inspektionsrhythmus der RAB für staatliche beaufsichtigte Revisionsunternehmen auf zwei bis maximal drei Jahre angepasst werden sollte, sofern nicht wesentliche Mängel bestehen oder neue Informationen (z.B. Meldung eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens oder Hinweise Dritter) vorliegen.

3.1.5 Anpassung des Finanzierungsmodells der RAB an das US-Modell³⁰⁶

Gem. Art. 21 RAG erhebt die RAB Gebühren von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen. «Die staatlich überwachten Revisionsunternehmen können die ihnen auferlegten Kosten auf die von ihnen geprüften Publikumsgesellschaften abwälzen. Die Aufsichtskosten dürften demnach letztlich von den Publikumsgesellschaften zu tragen sein. Dieser zusätzlichen Belastung steht ein Gewinn an Glaubwürdigkeit und Qualität der Rechnungslegung und Revision gegenüber, der zu einer positiven Entwicklung des schweizerischen Kapitalmarktes beitragen wird.»³⁰⁷ Aufgrund des hohen Konkurrenzdrucks (vgl. Kapitel V, Abschnitt 1.3) gelingt dies nur in seltenen Fällen. In den USA finanziert sich der PCAOB über von den Emittenten erhobene Gebühren.³⁰⁸ Das heutige System in der Schweiz ist hingegen bez. der Erhebung der Gebühren als einfach einzustufen, da eine überschaubare Anzahl staatlich überwachter Revisionsunternehmen betroffen ist.

Aus Sicht der Experten stellt sich damit die Frage, wer den Verursacher der Kosten der Regulierung darstellt. Die Anspruchsgruppen möchten eine möglichst qualitativ hoch stehende Finanzberichterstattung, die zudem entsprechend geprüft ist. Es könnte auch argumentiert werden, die Selbstregulierung habe versagt, weshalb eine Aufsicht über die Revisionsorgane notwendig ist. Die staatliche Überprüfung der Revisionsdienstleistungen ist mittlerweile in vielen Ländern üblich und eine Schweizer Revisionsaufsichtsbehörde müsste in diesem Umfeld ohnehin geschaffen werden.

Das Gesetz bestimmt, dass Publikumsgesellschaften einer Ordentlichen Revision durch staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zu unterziehen sind.

Allerdings könnte ein Systemwechsel zu einem Mehraufwand der RAB führen. Mit der Überprüfung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen erhalten diese eine Art Gütesiegel und damit einen gewissen Konkurrenzvorteil; zudem haben sich Revisionsunternehmen teilweise freiwillig der Aufsicht durch die RAB unterstellt.

Dennoch empfehlen die Experten zu prüfen, ob die Finanzierung der RAB an das US-Modell anzupassen ist.

3.1.6 Beschränkung der RAB auf die Ordentliche Revision³⁰⁹

Ein Berufsverband hat geschrieben, dass in der Praxis der RAB der klaren gesetzlichen Unterscheidung zwischen Ordentlicher und Eingeschränkter Revision nicht nachgelebt werde und als Folge die Eingeschränkte Revision an die Ordentliche Revision angenähert würde mit entsprechender Auswirkung auf den Prüfungs- und Dokumentationsbedarf und damit auf die Kosten.³¹⁰ In diesem Zusammenhang würde die RAB ausserhalb der periodischen Zulassungsprüfung Revisoren auf der Basis von Art. 15a RAG zur Herausgabe von Dokumenten und Informationen zwingen.³¹¹

³⁰⁶ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 5.2.7.

³⁰⁷ Vgl. Schweizer Bundesrat (2004), BBI 2004, 3969, 4078.

³⁰⁸ Vgl. Rule 2202. Annual Fee (https://pcaobus.org/Rules/Pages/Section_2.aspx#rule2202, abgerufen am 2. Februar 2017).

³⁰⁹ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.1.4.

³¹⁰ Vgl. Anhang 3, Frage 4.1.4, TREUHAND|SUISSE.

³¹¹ Vgl. Anhang 3, Frage 5.1.2, TREUHAND|SUISSE.

Die Aufgabe der RAB werden im RAG aufgeführt: Sie hat im Rahmen ihres gesetzlichen Auftrags die Pflicht, natürliche Personen (Art. 5 RAG) und Revisionsunternehmen (Art. 6 RAG) als Revisor zuzulassen, falls bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Natürliche Personen werden unbefristet und Revisionsunternehmen für fünf Jahre zugelassen (Art. 3 RAG). Die RAB hat weiter die Pflicht, die Tätigkeit staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen zu überprüfen (Art. 16 RAG).

Das bedeutet, dass sich die Inspektionstätigkeit der RAB auf staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen beschränkt, bei diesen hingegen sowohl durchgeführte Ordentliche als auch durchgeführte Eingeschränkte Revisionen überprüfen kann. Alle anderen Revisionsunternehmen, Revisionsexperten und Revisoren können nur bei der Zulassung bzw. Wiederzulassung überprüft werden. Mit der Zulassungsverfügung (Art. 12 RAV) kann die RAB auch Auflagen wie z.B. vor dem Jahr 2015 das Verbot von Kreuzmandaten machen.³¹²

Die Auskunftspflicht der betroffenen Revisoren und Revisionsunternehmen bedeutet, dass Unterlagen und Auskünfte zur Erfüllung der Aufgaben der RAB zu geben sind, auch ausserhalb der Zulassungsprüfung.

Aus diesen Gründen empfehlen die Experten, keine Massnahmen umzusetzen.

3.1.7 Prüfung des Geltungsbereichs der «Gesellschaften öffentlichen Interesses» gem. RAG³¹³

Die Schweizer Definition der Gesellschaften öffentlichen Interesses gem. RAG gehe bez. Finanzintermediären teilweise deutlich über die Bestimmungen anderer Europäischer Finanzplätze (z.B. UK, Irland, Luxembourg, Deutschland, Frankreich, Österreich) hinaus.

Deshalb sollte die Zuordnung sämtlicher Gesellschaften des KAG als Gesellschaften öffentlichen Interesses kritisch hinterfragt werden.

Deshalb empfehlen die Experten, die Definition der Gesellschaften öffentlichen Interesses in Art. 2 RAG entsprechend zu überprüfen.

3.1.8 Korrektur des Grenzwerts betr. wirtschaftlicher Abhängigkeit³¹⁴

Bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen dürfen die jährlichen Honorare aus Revisions- und anderen Dienstleistungen für einen Kunden 10% der gesamten Honorarsumme nicht übersteigen (Art. 11 Abs. 1 lit. a RAG und RzU stellen die Bestimmung betr. wirtschaftlicher Abhängigkeit gem. Art. 728 Abs. 1 Ziff. 5 OR klar). Im internationalen Umfeld erscheint dieser Schwellenwert eher als streng. Gem. dem «Code of Ethics» des «International Ethics Standards Board for Accountants IESBA» und der EU wird bei der Prüfung von Gesellschaften öffentlichen Interesses von einem Schwellenwert von 15% der Gesamteinnahmen des Revisionsunternehmens für zwei aufeinanderfolgende Jahre ausgegangen.³¹⁵

Die Experten empfehlen, eine Anpassung des Schwellenwerts auf 15% zu prüfen.

3.1.9 Rückgängigmachung einer verschärften Strafbestimmung³¹⁶

Die im Rahmen der am 1. Januar 2015 in Kraft getretenen Bündelungsvorlage verschärfte Strafbestimmung bez. Vergehen sollte wieder entschärft werden. Die bis zum 31. Dezember 2014 geltende Strafbestimmung (Art. 46 Abs. 1 lit. a FINMAG) lautete: «Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe wird bestraft, wer **vorsätzlich** als Prüferin oder Prüfer beziehungsweise als Beauftragte oder Beauftragter die aufsichtsrechtlichen Bestimmungen **grob** verletzt, indem sie oder er: a. im Prüfbericht wesentliche falsche Angaben macht oder wesentliche Tatsachen verschweigt». Gem. der Bündelungsvorlage wurde diese Strafbestimmung mit folgendem Wortlaut in das RAG übernommen

³¹² Vgl. Kapitel IV, Abschnitte 4.1.7/4.2.12.

³¹³ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 5.2.1 bzw. Anhang 3, Abschnitt 5.2.1, Pajer.

³¹⁴ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.5.

³¹⁵ Vgl. International Ethics Standards Board for Accountants (2016): Ziff. 290.217, ebenso Europäische Union (2014 B), Art. 4 Abs. 3 und Schweizerisches Institut für Rechtsvergleichung (2016), S. 57.

³¹⁶ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 5.2.11.

(Art. 40 Abs. 1 lit. a^{bis} RAG): «Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe wird bestraft, wer: a^{bis} im Revisionsbericht, im Prüfbericht oder in der Prüfbestätigung zu wesentlichen Tatsachen falsche Angaben macht oder wesentliche Tatsachen verschweigt»). Mit der bisher geltenden Einschränkung «in grober Weise» sollten geringfügige Pflichtverletzungen sowie Fälle, in denen lediglich ein leichtes Verschulden gegeben ist, vom Anwendungsbereich der Norm ausgeschlossen werden.³¹⁷

Möglicherweise besteht in diesem Punkt Handlungsbedarf, weshalb die Experten die Prüfung der Rückgängigmachung der Verschärfung der Strafbestimmungen empfehlen.

3.2 Verschärfung der Revisionsaufsichtsrechts

Wünsche, die das Revisionsaufsichtsrecht verschärften wurden betr.

- Weiterbildungsverpflichtung für alle zugelassenen Revisoren und Revisionsexperten
- Anforderungen an die Zulassung der Revisoren
- Zulassung zur Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen

geäussert.

3.2.1 Weiterbildungsverpflichtung für alle zugelassenen Revisoren und Revisionsexperten³¹⁸

Zurzeit sind rund 70% der zugelassenen Revisionsunternehmen bei mindestens einem Berufsverband als Firmenmitglied eingetragen.³¹⁹ Die Berufsverbände (Schweizerischer Verband für Interne Revision SVIR, Schweizer Verband für Rechnungslegung, Controlling und Rechnungswesen veb.ch, EXPERTsuisse und TREUHAND|SUISSE) verpflichten ihre Mitglieder zur Weiterbildung. Es sind 896 zugelassene Revisionsunternehmen keinem Berufsverband angeschlossen.³²⁰

1'648 Revisionsunternehmen verwenden entweder den Schweizer Qualitätsstandard 1 (QS 1) oder die Anleitung eines Berufsverbands. 1'368 Revisionsunternehmen waren am 31. Dezember 2016 von der Anwendung eines Qualitätsstandards befreit.³²¹ Seit dem 1. September 2016 ist die RAV geändert und Revisionsunternehmen, die keine ordentlichen, aber eingeschränkte Revisionen durchführen, in denen nur eine Person über die notwendige Zulassung verfügt und die über kein internes Qualitätssicherungssystem verfügen, müssen ab dem 1. September 2017 einem System der regelmässigen Beurteilung ihrer Prüftätigkeit durch gleichrangige Berufsleute angeschlossen sein.³²²

Gem. RAB müssen die Revisionsunternehmen nach Inkrafttreten dieser Bestimmung «im Rahmen ihres internen Systems zur Qualitätssicherung (Art. 6 Abs. 1 lit. d RAG und Art. 9 RAV) sicherstellen, dass ihre Mitarbeitenden über die erforderlichen Fachkenntnisse verfügen, um ihren gesetzlichen Pflichten mit angemessener Sorgfalt nachkommen zu können. Dazu gehören insbesondere auch Massnahmen zur Sicherstellung einer angemessenen beruflichen Weiterbildung bei den Mitarbeitenden (QS 1 / ISQC1.29 und A25 f.). Die Weiterbildung der Mitarbeitenden hat ausgewogen zu sein und sich auch an der Komplexität der betreuten Revisionsmandate (Eingeschränkte und / oder Ordentliche Revisionen; anwendbare Prüfungs- und Rechnungslegungsstandards, etc.) zu orientieren.

Der Gesetzgeber hat keine Vorgaben zu Umfang und Inhalt der Weiterbildung erlassen. EXPERTsuisse und TREUHAND|SUISSE haben die Art und den Umfang der Weiterbildung für ihre Mitglieder jeweils in einem Reglement festgelegt. Die Anforderungen der beiden Verbände sind gleichwertig. Falls ein Revisionsunternehmen durch geeignete Massnahmen sicherstellt, dass entweder die Vorgaben von EXPERTsuisse oder TREUHAND|SUISSE zur Art und zum Umfang der Weiterbildung umgesetzt werden, so sind die Anforderungen an die Weiterbildungspflicht aus Sicht der RAB erfüllt. Das gilt auch für Revisionsunternehmen, die keinem der beiden Verbände angehören. Die beiden Berufsverbände werden

³¹⁷ Vgl. Anhang 3, Frage 5.2.11, EL.

³¹⁸ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 4.2.5.

³¹⁹ Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (2017), S. 39.

³²⁰ Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (2017), S. 39.

³²¹ Vgl. Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (2017), S. 41.

³²² Vgl. Art. 49 Abs. 2 RAV.

zudem nur als Beispiele angeführt; die RAB bringt damit keine Präferenz zum Anbieter von Weiterbildungsveranstaltungen zum Ausdruck.

Die RAB überprüft bei der Erneuerung der Zulassung, mit welchen Massnahmen und Prozessen die Revisionsunternehmen die Einhaltung der Vorgaben der Berufsverbände intern überwachen und ob die Einhaltung der Anforderungen bereits durch einen Berufsverband systematisch kontrolliert wurde. Die RAB behält sich vor, in Ausnahmefällen auch Nachweise auf Stufe der Mitarbeitenden (Weiterbildungsnachweise der Kursanbieter) einzufordern. Verantwortlich für die Weiterbildung der Mitarbeitenden bleibt aber immer das zugelassene Revisionsunternehmen.»³²³

Ergänzung durch die Experten: Die PS enthalten im QS 1 zwei Hinweise auf die Weiterbildung: a) Kompetenz könne durch laufende berufliche Fortbildung entwickelt werden und b) wirksame Regelungen und Massnahmen betonten die Notwendigkeit der ständigen Fortbildung auf allen Ebenen des Fachpersonals der Praxis und stellten die Ressourcen und die Unterstützung für die Entwicklung und Aufrechterhaltung benötigter Kompetenzen und Fähigkeiten bereit.³²⁴ Im Gegensatz zu den PS für die externe Revision enthält der Standard 1230 der internationalen Standards für die Internen Revisoren eine regelmässige fachliche Weiterbildungsverpflichtung.³²⁵

Erst wenn ab 1. September 2017 ein Qualitätsstandard oder die Anleitung eines Berufsverbands anzuwenden sein wird und der Schweizer Bundesrat eine entsprechende Anpassung von Art. 49 RAV verabschiedet hat, kann also sichergestellt werden, dass eine ausreichende Weiterbildung erfolgt.

Aus diesen Gründen empfehlen die Experten, keine Massnahmen umzusetzen, sofern die Änderung von Art. 49 RAV beschlossen wird.

3.2.2 Anforderungen an die Zulassung der Revisoren³²⁶

Im Jahre 2012 wurden die Schwellenwerte für die Durchführung Eingeschränkter Revisionen von 10/20/50 auf 20/40/250 erhöht. Dagegen hat sich der vom Bundesrat anerkannte Schweizer Rechnungslegungs-Standardsetter Swiss GAAP FER entschieden, die Anwendung der Kern-FER weiterhin auf Unternehmen zu beschränken, welche die Schwellenwerte 10/20/50 erfüllen.³²⁷ Die Kern-FER umfassen das Rahmenkonzept, die Grundlagen (Standard 1), die Bewertung (Standard 2), die Darstellung und Gliederung (Standard 3), die Geldflussrechnung (Standard 4), die Ausserbilanzgeschäfts (Standard 5) und den Anhang (Standard 6). Demgegenüber müssen grössere Unternehmen weitere 13 Standards anwenden. Die Swiss GAAP FER haben argumentiert, dass mit der Verdoppelung bei zwei Schwellenwerten und der Verfünffachung eines Schwellenwerts bereits recht grosse Unternehmen bestehen, welche die weiteren 13 Standards ohne weiteres anwenden können.

Im Jahr 2007 haben bei der Einführung des RAG und den Zulassungsbestimmungen für die Revisoren die Schwellenwerte 10/20/50 gegolten. Sie wurden bei der Erhöhung der Schwellenwerte nicht überprüft und die zugelassenen Revisoren dürfen seit dem Jahr 2012 Unternehmen prüfen, die mindestens um das Doppelte grösser sind.

Die Experten empfehlen zu prüfen, ob die Anforderungen an die Zulassung für Revisoren im RAG und in der RAV aufgrund der zunehmenden Komplexität, der Veränderung des Rechnungslegungsrechts und der Erhöhung der Schwellenwerte anzupassen sind.

3.2.3 Zulassung zur Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen³²⁸

Für die Zulassung von Revisionsstellen im Bereich von Unternehmen ist seit dem Jahr 2007 die RAB zuständig. Im Oktober 2016 hat die OAK BV für die Revisionsstellen von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, die dem Bundesgesetz über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und

³²³ Vgl. <https://www.rab-asr.ch/de/zulassung/revisionsunternehmen.html>, abgerufen am 15. Mai 2017.

³²⁴ Vgl. RZ A25–A26 QS 1 Qualitätssicherung.

³²⁵ Vgl. Institute of Internal Auditors (2013).

³²⁶ Vgl. Kapitel IV, Abschnitt 5.2.2.

³²⁷ Vgl. Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (2014), Swiss GAAP FER 1, Grundlagen, Ziff. 2.

³²⁸ Vgl. Kapitel IV, Abschnitte 3 und 5.2.1.

Invalidenvorsorge unterstellt sind Vorschriften zur Unabhängigkeit, zu Erfahrungen aus praktischer Tätigkeit und zur Weiterbildung aufgestellt.

Die Experten empfehlen zu prüfen, ob für die Zulassung zur Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen und ggf. weitere Zulassungen die RAB als einzige Behörde zuständig sein sollte.

Anhang 1a: Fragebogen deutsch

| | |
|--|--|
| Fragen: | |
| Revisionsrecht | |
| Generelle Punkte | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Hat sich das geltende Revisionsrecht aus Ihrer Sicht grundsätzlich bewährt oder besteht wesentlicher Handlungsbedarf? • Hat sich das Zusammenspiel zwischen staatlichen Regeln (OR/ZGB, RAG, RAV) und der Selbstregulierung bewährt? Gibt es allenfalls zu viel oder zu wenig Raum für die Selbstregulierung? • Welches ist der Nutzen der Revision aus Ihrer Sicht? • Wie beurteilen Sie das Verhältnis zwischen Nutzen und Kosten der Revision? • Erfüllt die heutige Revision ihren Zweck (z.B. Vermeiden von Konkursen; bessere Qualität der Rechnungslegung)? • Wie schätzen Sie die Qualität der Revision und der Revisionsunternehmen ein? • Wie beurteilen Sie die aktuelle Marktsituation für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bzw. für von zugelassenen Revisionsexperten bzw. von zugelassenen Revisoren geführte Revisionsunternehmen in der Schweiz? | |
| Aktiengesellschaft | |
| Art. 727 OR | Revisionspflicht Ordentliche Revision <ul style="list-style-type: none"> • Hat sich die Unterscheidung zwischen Publikumsgesellschaften und anderen wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen bewährt? • Wie beurteilen Sie die Grössenkriterien? |
| Art. 727a OR | Revisionspflicht Eingeschränkte Revision <ul style="list-style-type: none"> • Hat sich das Instrument der Eingeschränkten Revision bewährt? • Hat sich das System des Opting-out bewährt (Art. 727a OR; Verzicht auf die Eingeschränkte Revision der Jahresrechnung)? Oder gibt es heute zu viele Kapitalgesellschaften, die keine gesetzlich vorgeschriebene Revision der Jahresrechnung durchführen? |
| Art. 727b OR | Anforderungen an die Revisionsstelle bei Ordentlicher Revision <ul style="list-style-type: none"> • Beurteilen Sie die Anforderungen als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? |
| Art. 727c OR | Anforderungen an die Revisionsstelle bei Eingeschränkter Revision <ul style="list-style-type: none"> • Beurteilen Sie die Anforderungen als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? |
| Art. 728 OR | Ordentliche Revision: Unabhängigkeit der Revisionsstelle |

| Fragen: | |
|-----------------|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> • Beurteilen Sie die Bestimmungen von Art. 728 OR als zweckmässig oder sind sie zu liberalisieren oder zu verschärfen? • Wie beurteilen Sie die Unabhängigkeitskriterien vor dem Hintergrund der schweizerischen und internationalen Vorschriften der Branche bzw. vor dem Hintergrund der Bestimmungen des RAG? • Wie beurteilen Sie das Modell der Europäischen Union mit der externen Rotation (der Revisionsstelle) gegenüber dem Schweizer Modell mit der internen Rotation (des leitenden Revisors)? |
| Art. 728a–c OR | <p>Ordentliche Revision: Aufgaben der Revisionsstelle</p> <ul style="list-style-type: none"> • Erachten Sie die Bestimmungen zu den Aufgaben der Revisionsstelle als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? • Wie beurteilen Sie die Bestimmung, die Existenz des internen Kontrollsystems zu prüfen? |
| Art. 729 OR | <p>Eingeschränkte Revision: Unabhängigkeit der Revisionsstelle</p> <ul style="list-style-type: none"> • Beurteilen Sie die Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der Eingeschränkten Revision als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? |
| Art. 729a–c OR | <p>Eingeschränkte Revision: Aufgaben der Revisionsstelle</p> <ul style="list-style-type: none"> • Erachten Sie die Bestimmungen zu den Aufgaben der Revisionsstelle als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? • Wie beurteilen Sie die Aufgaben bei der Eingeschränkten Revision vor dem Hintergrund der international üblichen Review (also spezifisch ohne angemessene Detailprüfungen)? |
| Art.730–731 OR | <p>Gemeinsame Bestimmungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Erachten Sie diese Bestimmungen als zweckmässig oder sehen Sie Änderungsbedarf? |
| Art. 752–758 OR | <p>Verantwortlichkeit und Revisionshaftung</p> <ul style="list-style-type: none"> • Erachten Sie die Bestimmungen zur Verantwortlichkeit und Revisionshaftung als sachgerecht? |
| Art. 759 OR | <p>Solidarität und Rückgriff</p> <ul style="list-style-type: none"> • Erachten Sie diese Bestimmung als zweckmässig? • Beurteilen Sie die solidarische Haftung der Revisionsstelle mit den anderen Personen als sachgerecht? • Vergleichen Sie diesbezüglich auch die im Rahmen der zukünftigen Aktienrechtsrevision vorgesehene Änderung von Art. 759 OR: https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/aktienrecht |

| | |
|--|--|
| Fragen: | |
| | srevision14/vorentw-d.pdf |
| Art. 697I OR | Verzeichnis der Inhaberaktien und der gemeldeten wirtschaftlich berechtigten Personen <ul style="list-style-type: none"> • Wie beurteilen Sie diese Prüfungspflicht? |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Wie beurteilen Sie allfällige weitere Prüfaufgaben der Revisionsstellen, z.B. bez. Aspekten der Lohngleichheit und der <i>Corporate Social Responsibility</i>? |
| Übrige Gesellschaftsformen: | |
| Beurteilen Sie die Vorgaben zu den übrigen Gesellschaftsformen des ZGB und des OR als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? | |
| Art. 818 OR Art. 827 OR | GmbH Revisionsstelle (Verweis auf Aktienrecht) Verantwortung (Verweis auf Aktienrecht) |
| Art. 906 OR Art. 907 OR Art. 916/918 OR | Genossenschaft Revisionsstelle (Verweis auf Aktienrecht) Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses Haftung |
| Art. 69b ZGB | Verein gem. Zivilgesetzbuch Revisionsstelle |
| Art. 83b–c ZGB | Stiftungen gem. Zivilgesetzbuch Revisionsstelle <ul style="list-style-type: none"> • Sollte die Erfüllung des Zwecks der Stiftung zur Aufgabe der Revisionsstelle werden? |
| Revisionsaufsichtsrecht | |
| Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) und –verordnung (RAV) | |
| Generelle Punkte | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Hat sich das Revisionsaufsichtsrecht aus Ihrer Sicht grundsätzlich bewährt oder besteht wesentlicher Handlungsbedarf? • Hat sich die Institution der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) aus Ihrer Sicht bewährt? Ist die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) nach Ihrer Meinung ausreichend mit Ressourcen versehen, soll sie ausgebaut oder abgeschafft werden? | |
| Art. 1–2 RAG | Gegenstand und Begriffe |

| | |
|--|---|
| Fragen: | |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Haben Sie Bemerkungen zu diesen Artikeln? |
| Art. 3–6 RAG | <p>Allgemeine Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Beurteilen Sie die Zulassungsbestimmungen als sinnvoll? |
| Art. 7–9a RAG (Art. 1–15 RAV) | <p>Besondere Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen für Gesellschaften des öffentlichen Interesses</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wie beurteilen Sie die Segmentierung zwischen Publikumsgesellschaften, die von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zu prüfen sind, und anderen wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen, die von zugelassenen Revisionsexperten zu prüfen sind? |
| Art. 11–14 RAG | <p>Pflichten staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wie beurteilen Sie die Unabhängigkeitskriterien vor dem Hintergrund der schweizerischen und internationalen Vorschriften der Branche bzw. vor dem Hintergrund der Bestimmungen des OR? |
| Art. 15–21 RAG (Art. 16–27 und 28–33 RAV) | <p>Zulassung und Aufsicht</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wie beurteilen Sie die Inspektionstätigkeit der RAB (Firm Review)? • Wie beurteilen Sie die Inspektionstätigkeit der RAB (File Review)? • Wie beurteilen Sie das Finanzierungsmodell der RAB? |
| Art. 22–27 RAG | <p>Amts- und Rechtshilfe</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wie beurteilen Sie die Informationspflicht der RAB gegenüber den Börsen? • Wie beurteilen Sie die Zusammenarbeit der RAB mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden? |
| Art. 28–38 RAG (Art. 34–44 RAV) | <p>Organisation der Aufsichtsbehörde</p> <ul style="list-style-type: none"> • Haben Sie Bemerkungen zu den Bestimmungen zur Organisation der RAB? |
| Art. 39–40 RAG (Art. 45 RAV) | <p>Strafbestimmungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Haben Sie Bemerkungen zu diesen Bestimmungen? |
| Art. 41–45 RAG (Art. 46–52 RAV) | <p>Schlussbestimmungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Haben Sie Bemerkungen zu den Schlussbestimmungen? |
| | <p>Rundschreiben der RAB</p> |

Fragen:

- Wie beurteilen Sie die Regulierung der RAB über Rundschreiben?

Haben Sie weitere Bemerkungen, Vorschläge, etc.?

An wen dürfen wir uns bei Rückfragen unsererseits bei Ihnen wenden?

Name der Ansprechperson:

Telefon Nummer:

E-Mail-Adresse:

Anhang 1b: Fragebogen französisch

| | |
|---|--|
| Questions : | |
| Droit de la révision | |
| Généralités | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Selon vous, le droit de la révision en vigueur a-t-il fait ses preuves ou nécessite-t-il un besoin important de légiférer ? • L'interaction entre les réglementations étatiques (CO/CC, LSR, OSR) et l'autorégulation a-t-elle fait ses preuves ? Le cas échéant, l'espace laissé à l'autorégulation est-il trop important ou trop limité ? • A votre avis, en quoi la révision est-elle utile ? • Comment évaluez-vous le rapport utilité-coût de la révision ? • La révision actuelle remplit-elle son objectif (p. ex. prévention des faillites, meilleure qualité de la présentation des comptes) ? • Comment évaluez-vous la qualité de la révision et des entreprises d'audit ? • Comment jugez-vous la situation actuelle du marché en Suisse pour les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat ou pour les experts-réviseurs agréés ou pour les entreprises de révision dirigées par des experts-réviseurs agréés ? | |
| Société anonyme | |
| art. 727 CO | <p>Obligation de révision – Contrôle ordinaire</p> <ul style="list-style-type: none"> • La distinction entre «sociétés ouvertes au public» et «autres entreprises économiquement importantes» a-t-elle fait ses preuves ? • Que pensez-vous des «critères de taille» ? |
| art. 727a CO | <p>Obligation de révision – Contrôle restreint</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'instrument du contrôle restreint a-t-il fait ses preuves ? • Le système des «opting-outs» a-t-il fait ses preuves (art. 727a CO ; renonciation au contrôle restreint des comptes annuels) ? Ou existe-t-il actuellement trop de sociétés de capitaux dont les comptes annuels ne font l'objet d'aucun contrôle prescrit par la loi ? |
| art. 727b CO | <p>Exigences auxquelles les organes de révision doivent satisfaire lors d'un contrôle ordinaire</p> <ul style="list-style-type: none"> • Selon vous, ces exigences sont-elles appropriées ou nécessitent-elles des modifications ? |
| art. 727c CO | <p>Exigences auxquelles les organes de révision doivent satisfaire lors d'un contrôle restreint</p> <ul style="list-style-type: none"> • Selon vous, ces exigences sont-elles appropriées ou nécessitent-elles des modifications ? |

| Questions : | |
|--------------------|--|
| art. 728 CO | <p>Contrôle ordinaire : Indépendance de l'organe de révision</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les dispositions de l'art. 728 CO sont-elles appropriées ou doivent-elles être libéralisées ou renforcées ? • Comment évaluez-vous les critères d'indépendance selon les prescriptions suisses et internationales de la branche et selon les dispositions de la LSR ? • Quel est votre point de vue concernant le modèle de rotation externe de l'Union européenne (rotation de l'organe de révision) par rapport au modèle suisse de rotation interne (rotation du réviseur responsable) ? |
| art. 728a–c CO | <p>Contrôle ordinaire : Attributions de l'organe de révision</p> <ul style="list-style-type: none"> • Considérez-vous les dispositions relatives aux attributions de l'organe de révision comme appropriées ou nécessitent-elles des modifications ? • Comment jugez-vous la disposition selon laquelle l'existence du système de contrôle interne doit faire l'objet d'une vérification ? |
| art. 729 CO | <p>Contrôle restreint : Indépendance de l'organe de révision</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les dispositions relatives à l'indépendance de l'organe de révision lors d'un contrôle restreint sont-elles appropriées ou nécessitent-elles, selon vous, des modifications ? |
| art. 729a–c CO | <p>Contrôle restreint : Attributions de l'organe de révision</p> <ul style="list-style-type: none"> • Considérez-vous les dispositions relatives aux attributions de l'organe de révision comme appropriées ou nécessitent-elles des modifications ? • Comment évaluez-vous les attributions de l'organe de révision lors d'un contrôle restreint par rapport à la revue internationale usuelle (c'est-à-dire sans vérifications détaillées appropriées) ? |
| art. 730–731 CO | <p>Dispositions communes</p> <ul style="list-style-type: none"> • Considérez-vous ces dispositions comme appropriées ou nécessitent-elles des modifications ? |
| art. 752–758 CO | <p>Responsabilité et responsabilité du réviseur</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les dispositions relatives à la responsabilité et à la responsabilité du réviseur sont-elles, selon vous, adéquates ? |
| art. 759 CO | <p>Responsabilité solidaire et action en recours</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ces dispositions sont-elles appropriées selon vous ? • Considérez-vous la responsabilité solidaire de l'organe de révision envers les autres personnes comme adéquate ? • A cet égard, voir la modification de l'art. 759 CO prévue dans le cadre de |

| | |
|---|--|
| Questions : | |
| | <p>la révision future du droit de la société anonyme :</p> <p>http://www.ejpd.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/aktienrechtsrevision14/vorentw-f.pdf</p> <p>https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/aktienrechtsrevision14/vorentw-d.pdf</p> |
| art. 697I CO | <p>Liste des détenteurs d'actions au porteur et des ayants droit économiques</p> <ul style="list-style-type: none"> • Que pensez-vous de cette obligation de vérification ? |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Comment évaluez-vous les autres tâches de vérification de l'organe de révision, concernant p. ex. celles relatives aux thèmes de l'égalité salariale et de la <i>Corporate Social Responsibility</i> ? |
| Autres formes de sociétés : | |
| <p>Considérez-vous que les exigences du CC et du CO relatives aux autres formes de sociétés soient appropriées ou doivent-elles, selon vous, être modifiées ?</p> | |
| art. 818 CO | <p>Sàrl</p> <p>Organe de révision (renvoi aux dispositions du droit de la société anonyme)</p> <p>Responsabilité (renvoi aux dispositions du droit de la société anonyme)</p> |
| art. 827 CO | |
| art. 906 CO | <p>Société coopérative</p> <p>Organe de révision (renvoi aux dispositions du droit de la société anonyme)</p> <p>Revue de la liste des associés</p> <p>Responsabilité</p> |
| art. 907 CO | |
| art. 916/918 CO | <p>Association régie par le Code civil</p> <p>Organe de révision</p> <p>Fondation régie par le Code civil</p> <p>Organe de révision</p> <ul style="list-style-type: none"> • La réalisation du but poursuivi par la fondation devrait-elle, selon vous, devenir une attribution de l'organe de révision ? |
| art. 69b CC | |
| art. 83b–c CC | |
| Droit sur la surveillance de la révision | |
| Loi sur la surveillance de la révision (LSR) et Ordonnance sur la surveillance de la révision (OSR) | |
| Généralités | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Selon vous, le droit sur la surveillance de la révision a-t-il fait ses preuves ou nécessite-t-il un besoin de légiférer ? • Pensez-vous que l'Autorité fédérale de surveillance de la révision (ASR) a fait ses preuves ? L'ASR dispose-t-elle, selon vous, de ressources suffisantes, doit-elle être | |

| | |
|---|---|
| Questions : | |
| développée ou supprimée ? | |
| art. 1–2 LSR | <p>Objet et définitions</p> <ul style="list-style-type: none"> • Avez-vous des remarques concernant ces articles ? |
| art. 3–6 LSR | <p>Dispositions générales régissant l'agrément des personnes qui fournissent des prestations en matière de révision</p> <ul style="list-style-type: none"> • Selon vous, les dispositions relatives à l'agrément sont-elles pertinentes ? |
| art. 7–9a LSR (art. 1–15 OSR) | <p>Dispositions spéciales régissant l'agrément des entreprises qui fournissent des prestations en matière de révision à des sociétés d'intérêt public</p> <ul style="list-style-type: none"> • Que pensez-vous de la partition effectuée entre les sociétés ouvertes au public devant être auditées par des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat et les autres entreprises économiquement importantes, lesquelles doivent être auditées par des experts-réviseurs agréés ? |
| art. 11–14 LSR | <p>Obligations des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comment évaluez-vous les critères d'indépendance du point de vue des prescriptions suisses et internationales de la branche et du point de vue des dispositions du CO ? |
| art. 15–21 LSR (art. 16–27 et 28–33 OSR) | <p>Agrément et surveillance</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comment évaluez-vous la fonction inspectoriale de l'ASR (Firm Review) ? • Comment évaluez-vous la fonction inspectoriale de l'ASR (File Review) ? • Comment évaluez-vous le modèle de financement de l'ASR ? |
| art. 22–27 LSR | <p>Assistance administrative et entraide judiciaire</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comment évaluez-vous l'obligation d'information de l'ASR vis-à-vis des marchés boursiers ? • Comment évaluez-vous la collaboration de l'ASR avec les autorités étrangères de surveillance de la révision ? |
| art. 28–38 LSR (art. 34–44 OSR) | <p>Organisation de l'autorité de surveillance</p> <ul style="list-style-type: none"> • Avez-vous des remarques concernant les dispositions relatives à l'organisation de l'ASR ? |
| art. 39–40 LSR (art. 45 OSR) | <p>Dispositions pénales</p> <ul style="list-style-type: none"> • Avez-vous des remarques concernant ces dispositions ? |

| | |
|--|--|
| Questions : | |
| art. 41–45 LSR (art. 46–52 OSR) | Dispositions finales <ul style="list-style-type: none"> • Avez-vous des remarques concernant ces dispositions ? |
| | Circulaires de l'ASR <ul style="list-style-type: none"> • Comment évaluez-vous la régulation de l'ASR par le biais de circulaires ? |
| Avez-vous d'autres remarques, propositions à formuler, etc ? | |
| Qui devons-nous contacter en cas de renseignements complémentaires de notre part ? Nom de la personne de contact : Téléphone : Adresse e-mail : | |

Anhang 2: Übersicht über die eingegangenen Fragebogen

| Stakeholders | Umsetzung | A | B |
|---|--|----|---|
| Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) | Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB), Bundesgasse 17, 3011 Bern | 1 | |
| Eidg. Finanzmarktaufsicht (FINMA) | Eidg. Finanzmarktaufsicht (FINMA), Laupenstrasse 27, 3003 Bern | 2 | |
| Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge (OAK BV) | Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge (OAK BV), Postfach 7461, 3001 Bern | 3 | |
| Eidg. Finanzkontrolle (EFK) | Eidg. Finanzkontrolle (EFK), Monbijoustrasse 45, 3003 Bern | 4 | |
| Revisionsbranche (insb. drei wichtigste Branchenverbände) | EXPERTsuisse, Limmatquai 120, Postfach, 8021 Zürich | 5 | |
| | TREUHAND SUISSE, Schweizerischer Treuhänderverband, Monbijoustrasse 20, Postfach, 3001 Bern | 6 | |
| | veb.ch, Talacker 34, 8001 Zürich | 7 | |
| Kapitalgeberinnen/-geber bzw. Investorinnen/Investoren | economiesuisse, Verband Schweizer Unternehmen, Hegibachstr. 47, Postfach, 8032 Zürich | 8 | |
| | Novartis | | 1 |
| | Roche | | 2 |
| | Zurich Insurance Group | | 3 |
| | Schweizerischer Gewerbeverband sgV, Schwarztorstrasse 26, 3001 Bern | 9 | |
| | Schweizerischer Pensionskassenverband ASIP, Kreuzstrasse 26, 8008 Zürich | 10 | |
| | Ethos, Schweizerische Stiftung für eine nachhaltige Entwicklung, Place Cornavin 2, Postfach, 1211 Genf 1 | 11 | |
| | SWIPRA – Swiss Proxy Advisor, Rämistrasse 5, Postfach 519, 8024 Zürich | 12 | |
| Geprüfte Unternehmen (Angabe der EXPERTsuisse) | Zürcher Kantonalbank, Media Relations, Postfach, 8010 Zürich | 13 | |
| Geprüfte Unternehmen (Angabe des sgV) | Fahnen-Center Weinfelden GmbH, Mühlfangstrasse 16, 8570 Weinfelden (Oliver Joos, o.joos@fahnen-center.ch) – ER | | 4 |
| | Ruedi Bartel, Gasthaus Krone, Hauptstrasse 31, 8362 Balterswil – EU / N | | 5 |
| | Manser Holzbau AG, 9050 Gonten – ER / N | | 6 |
| | Stutz Mechanik AG, Engelwisstrasse 3, 8180 Bülach (Felix Stutz) – ER / N | | 7 |

| Stakeholders | Umsetzung | A | B |
|---|---|----|----|
| | Swiss Licht AG, Sornpark 1, 9246 Niederbüren (Matthias Gehring, mg@swiss- licht.ch) – OA | | 8 |
| KMU-Forum / (SECO) | KMU-Forum, Staatssekretariat für Wirtschaft SECO, Holzikofenweg 36, 3003 Bern | 14 | |
| KMU-Forum / (SECO) | Daniel J. Egger (Treuhandexperte) | | 9 |
| KMU-Forum / (SECO) | Fabio Poma (Wullschleger Martinenghi Manzini Gestioni Patrimoniali SA, Association Suisse des Gérants de Fortune ASG, Centro di Studio Bancari, Federazione Ticinese delle Associazioni di Fiduciari) | | 10 |
| KMU-Forum / (SECO) | Andreas Ruch (Verwaltungsrat mehrerer KMU im Bereich Metallkonstruktionen) | | 11 |
| Prof. Dr. Reto Eberle, Dr. Daniel Lengauer | | | 12 |
| Peter Forstmoser | | | 13 |
| Daniel Pajer | | | 14 |

Legende:

- A Stellungnahme durch angeschriebener Verband / angeschriebene Organisation
- B Stellungnahme veranlasst bzw. angestossen durch angeschriebenen Verband / angeschriebene Organisation

OA Opting-out

ER Eingeschränkte Revision

EU Einzelunternehmen

N Rückfragen dürfen nicht gestellt werden

Anhang 3: Vernehmlassungseingaben (ohne Beilagen)

Wichtige Hinweise:

- Die Vernehmlassungseingaben werden im **Originaltext** zu den jeweiligen Fragen samt Hinweisen auf den Vernehmlasser abgebildet.
- Die Reihenfolge der Antworten folgt dem Stakeholderverzeichnis (Anhang 2)
- Teilweise wurden die Antworten von den Experten neu bzw. teilweise mehrfach zugeordnet.
- Falls ein Vernehmlasser zu einer Frage keine spezifischen Bemerkungen hat, wird die entsprechende Antwort nicht abgebildet.

| Revisionsrecht | Generelle Punkte (Bericht 4.1) |
|-----------------|---|
| Frage (4.1.1) | Hat sich das geltende Revisionsrecht aus Ihrer Sicht grundsätzlich bewährt oder besteht wesentlicher Handlungsbedarf? |
| RAB | Aus Sicht der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) hat sich das geltende Revisionsrecht grundsätzlich bewährt. Dabei ist zu beachten, dass die Qualität von Revisionsdienstleistungen einer ständigen Entwicklung unterworfen ist. Diese Entwicklung kann jedoch unter dem bestehenden Revisionsrecht angemessen begleitet werden. Aus Sicht der RAB besteht somit kein wesentlicher gesetzgeberischer Handlungsbedarf. |
| EXPERTsuisse | <p>Die mit dem Revisionsrecht 2008 eingeführte Differenzierung in Ordentliche und Eingeschränkte Revision ist sinnvoll und hat sich bewährt. Mit steigender Unternehmensgrösse und damit grösser werdender Anzahl externer Anspruchsgruppen nehmen die Anforderungen und Erwartungen an die externe Revision zu. Diesen unterschiedlichen Anforderungen und Bedürfnissen wird durch die Zweiteilung der Revision in Ordentliche und Eingeschränkte Revision sachgerecht Rechnung getragen.</p> <p>Beide Revisionsarten stellen hohe Anforderungen an die Prüfer, u.a. im Zusammenhang mit der Analyse der Geschäftstätigkeit des Revisionskunden und der sich daraus ergebenden Risikobeurteilung oder etwa im Kontext zunehmender Regulierung wie etwa jüngst im Bereich der Geldwäschereigesetzgebung. Insofern ist es erforderlich, dass die Berufsangehörigen über eine solide Ausbildung verfügen und ihre Kompetenzen durch eine kontinuierliche Weiterbildung und laufende Fachpraxis aufrechterhalten bzw. erweitern. Daher ist es stossend, dass das heute geltende Recht keine einheitlichen Vorgaben an die Weiterbildung kennt und Berufsangehörige ohne Verbandsmitgliedschaft die Anforderungen an einen professionellen Berufsstand vielfach nicht erfüllen.</p> <p>Zudem ist festzustellen, dass die Erhöhung der Schwellenwerte für die Ordentliche Revision im Jahr 2012 ohne adäquate Anpassung der Zulassungskriterien erfolgte. So kann im geltenden Recht eine Person, die über keine Grundausbildung im Revisionswesen verfügt und lediglich ein Jahr beaufsichtigte Fachpraxis nachweisen kann, bereits Unternehmen prüfen, die einen Umsatz bis Fr. 40 Mio. oder eine Mitarbeiteranzahl von bis 250 aufweisen. Die Zulassungskriterien reflektieren in ihrer heutigen Ausprägung nicht die Anforderungen, die an die verantwortungsvolle Tätigkeit der Abschlussprüfer und Revisionsstellen gestellt werden.</p> |
| TREUHAND SUISSE | Das geltende Revisionsrecht hat sich grundsätzlich bewährt. Im KMU-Bereich besteht jedoch noch Handlungsbedarf. |

| | |
|----------------|--|
| veb | Das geltende Revisionsrecht hat sich grundsätzlich bewährt wie auch die Zusammenarbeit zwischen staatlichen Stellen und der Selbstregulierung. |
| economiesuisse | <p>Das geltende dualistische System hat sich aus Sicht unserer Mitglieder grundsätzlich bewährt.</p> <p>Das Verhältnis zwischen Nutzen und Kosten hat sich eher verschlechtert. Die Kosten für Unternehmen sind seit Einführung gestiegen und steigen tendenziell weiter.</p> <p>Es wird eine Formalisierung der Revision festgestellt.</p> <p>Es besteht vereinzelt die Befürchtung, dass der Fokus auf formelle Vorgaben zu Lasten der (materiellen) Prüfqualität gehen kann.</p> |
| Zurich | Das geltende Revisionsrecht hat sich aus unserer Sicht grundsätzlich bewährt. |
| sgv | Das heute Recht erfüllt seine Zielsetzung und ist gut ausgelegt. Probleme sind die RAB, welche Vorschriften der Ordentlichen auf die Eingeschränkte Revision ausdehnt und die eingeschränkt Revidierenden selber, die eher noch zu viele Prüfungshandlungen vornehmen. |
| ZKB | <p>Aus unserer Sicht besteht zum heutigen Revisionsrecht kein wesentlicher Handlungsbedarf. Wir sind überzeugt, dass das gegenwärtige dualistische Aufsichtssystem entscheidende Vorteile hat. Insb. auch weil die Revisionsgesellschaften über längere Zeit erworbene und nähere Kenntnisse der zu prüfenden Bank verfügen und dadurch ihre Prüftätigkeiten, wie auch die Zusammenarbeit mit der internen Revision, effektiv und risikofokussiert wahrnehmen können.</p> <p>Allfällige Änderungen des Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht sind u.E. nur dann sinnvoll, wenn sie für die Aufsichtsbehörde und die Aufsichtsorgane der Bank eine direkte Erhöhung der Assurance generieren. Vielmehr beobachten wir jedoch eine zunehmende Formalisierung auf welche die Revisionsgesellschaften selbst kaum Einfluss haben, die aber ohne eine erhöhte Assurance zu gewährten, in stetig höheren Kosten resultiert.</p> |
| Krone | Revision ist viel zu schwer. Am liebsten hätte ich sie nicht. Angefangen hat man mit 5 Stunden und jetzt werde ich schon ein ganzer Tag überprüft. Das geht nicht. Das ist eine Monatsmarge, die drauf geht. Warum so kompliziert? |
| Manser | Ja, vereinfachen. |
| Stutz | <p>Grundsätzlich gute Lösung mit Eingeschränkter Revision. Der grösste Nutzen ist, dass eine günstige und zeitliche aufwändige Revision vermieden werden kann. Zudem kann man direkt mit der gleichen Treuhandstelle alles abmachen.</p> <p>Die Eingeschränkte Revision erfüllt alle Anforderungen.</p> |
| Licht | Revision ist ok, vor allem wenn die Treuhandfirma, die die Buchhaltung führt auch schon die Revision erledigt. Gutes System. |
| Egger | Il nous semble que le droit en vigueur a fait ses preuves. Dans ce sens, pas de besoin important de légiférer. |

| | |
|------|--|
| Poma | Das Revisionsrecht muss zunehmend aus einer ganzheitlichen Perspektive angeschaut werden. Revisoren werden durch die zunehmende Regulierungsdichte (insb. aber nicht nur für im Finanzsektor tätige KMU) mit zunehmend neuen Aufgaben betraut. |
| Ruch | Revisionsrecht hat sich bewährt; ein wesentlicher Handlungsbedarf wird nicht gesehen. |
| EL | <p>Einschätzung</p> <p>Revisionsrecht vom 16. Dezember 2005</p> <p>Die vom Parlament am 16. Dezember 2005 angenommene und auf den 1. Januar 2008 in Kraft gesetzten Bestimmungen zur Neuordnung der Revision (Revisionsrecht 2005) zeichnen sich durch folgende wichtigste Merkmale aus:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Das materielle Revisionsrecht ist im Vergleich zu anderen Rechtsordnungen (EU oder Deutschland) sehr knapp geregelt. Dies ist auch darauf zurückzuführen, dass das Berufs- und Standesrecht eine sehr grosse Rolle spielt (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 255). - Das Revisionsrecht zeichnet sich durch die Rechtsformneutralität und die Differenzierung der Regelungen nach der wirtschaftlichen Bedeutung des Unternehmens aus. Es sind vier Revisionsarten bzw. Möglichkeiten zu unterscheiden: - Ordentliche Revision für Publikumsgesellschaften; - Ordentliche Revision für wirtschaftlich bedeutende Gesellschaften; - Eingeschränkte Revision; - Verzicht auf Revision. - Die Revisionsstelle ist ein Organ der Gesellschaft. Die Rechtsbeziehung zwischen der geprüften Gesellschaft und der Revisionsstelle ist nicht vertragsrechtlich geregelt, sondern durch das Gesellschaftsrecht (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 189 ff.). Bei Lücken wird aber teilweise auf das Auftragsrecht zurückgegriffen (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 203). <p>Änderungen seit dem 16. Dezember 2005</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anpassung der Schwellenwerte (Änderung der Schwellenwerte vom 23. Dezember 2011) <p>Die Anpassung der Schwellenwerte war ein politischer Entscheid. Für wenige Jahre waren 21'400 Gesellschaften zu einer Ordentlichen Revision der Jahresrechnung verpflichtet, danach nur noch etwa 3'500 Gesellschaften (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 267). Diese Verschiebung ist insb. bei der Auslegung des Revisionsrechts zu berücksichtigen.</p> 2. Änderung des Rechnungslegungsrechts vom 23. Dezember 2011 (Rechnungslegungsrecht 2011) <p>Wie das Revisionsrecht 2005 zeichnet sich das Rechnungslegungsrecht 2011 durch die Rechtsformneutralität und die Differenzierung der Regelungen nach der wirtschaftlichen Bedeutung des Unternehmens aus.</p> 3. Bündelung der Aufsichtskompetenz (Änderung vom 20. Juni 2014) |

Mit der Bündelung der Aufsichtskompetenz wurde eine einheitliche Zulassung und Beaufsichtigung der Revisionsunternehmen und Prüfungsgesellschaften geschaffen (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 59).

Internationale Entwicklung

Bei der Beurteilung des schweizerischen Revisionsrechts müssen auch die europäischen Regelungen und die Entwicklungen in Europa beachtet werden. Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der Botschaft 2004 lag der Vorschlag der EU-Kommission vom 16. März 2004 für die Richtlinie 2006/43/EG vor. Der Bundesrat hielt es aufgrund des zunehmend grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Handelns grundsätzlich für angezeigt, bei der Neuregelung des Revisionsrechts den Grundzügen des Rechts der Europäischen Union Rechnung zu tragen. Es wurde von einer Gleichwertigkeit der Schweizer Vorschriften ausgegangen. Da für die Schweiz keine Verpflichtung bestand, die Vorgaben des europäischen Rechts umzusetzen, wurden einige Vorschläge des Entwurfs der Richtlinie nicht übernommen. Dabei wurden die konkreten Vor- und Nachteile wie etwa die verursachten Kosten, die notwendige Normierungsdichte und der erforderliche Aufsichtsaufwand berücksichtigt (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 174).

Als Folge der Finanzkrise in Europa und in anderen Teilen der Welt wurde auch die Rolle der Abschlussprüfer hinterfragt. Die Europäische Kommission legte am 13. Oktober 2010 ein Grünbuch zum weiteren Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung vor. Mit dem Grünbuch wurde eine breite öffentliche Konsultation eingeleitet. Einige Forderungen der Kommission waren umstritten. Nach langen Verhandlungen wurde zwischen den Rechtsetzungsgremien der EU ein Kompromiss erzielt. Die Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG (Richtlinie 2014/56/EU) sowie die Verordnung über die speziellen Anforderungen an die Abschlussprüfung der Jahresabschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse (Verordnung EU Nr. 537/2014) wurden vom Europäischen Parlament am 3. April 2014 verabschiedet, der EU-Ministerrat stimmte am 14. April 2014 zu. Die Verordnung trat am 17. Juni 2014 in Kraft. Die Verordnung erhält aber erst zwei Jahre nach dem Inkrafttreten Gültigkeit, weil die Mitgliedstaaten bis zum 17. Juni 2016 Zeit hatten, die aus der Richtlinie 2014/56/EU erforderlichen Vorschriften umzusetzen (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 185).

Die Verordnung EU Nr. 537/2014 ist nur anwendbar auf die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die bei Unternehmen von öffentlichem Interesse die Abschlussprüfung durchführen (Art. 2 Abs. 1 lit. A Verordnung EU Nr. 537/2014), sowie auf die Unternehmen von öffentlichem Interesse (Art. 2 Abs. 1 lit. B Verordnung EU Nr. 537/2014). Mit der Verordnung wird erstmals eine Pflichtrotation der Revisionsstelle eingeführt, wobei die Mitgliedstaaten den Rotationszyklus verkürzen oder verlängern können. Die Unabhängigkeitsvorschriften werden durch die Beschränkung von Nichtprüfungsleistungen und die Einführung einer Liste von unzulässigen Nichtprüfungsleistungen verschärft (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 188). Die Bedeutung dieser Bestimmungen für die Schweiz lässt sich noch nicht abschliessend beurteilen. Bei der Prüfung von Gesellschaften von öffentlichem Interesse dürften die europäischen Regelungen wohl als Best Practice herangezogen werden (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 145).

Handlungsbedarf

Aus unserer Sicht haben sich das Revisionsrecht 2005 mit der Unterscheidung zwischen verschiedenen Revisionsarten und die seit dem 16. Dezember 2005

erfolgten Änderungen grundsätzlich bewährt (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 255 ff. und insb. N 274 ff.).

Diese Feststellung wird auch durch verschiedene Erhebungen bestätigt. Stellvertretend erwähnt sei die vom EJPD als Teil des Berichts über die Regulierungskosten (Dezember 2013) bei der ZHAW in Auftrag gegebene Analyse der Kosten des Rechnungslegungs- und Revisions(aufsichts)rechts («Regulierungskostenanalyse des Rechnungslegungs- und Revisions(aufsichts) Rechts», August 2013 [Studie Regulierungskosten]).

Eine Überarbeitung der gesetzlichen Bestimmungen scheint somit nicht dringlich. Im Rahmen der nächsten Aktienrechtsrevision könnten aber einige Mängel behoben werden. Zusammenfassend ergeben sich folgende Mängel bzw. Verbesserungsvorschläge:

- In der Praxis ist eine gewisse Unsicherheit über die Auslegung der Regelung von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR zu den «engen Beziehungen» entstanden, weil teilweise der Begriff weit ausgelegt wird. Um Rechtssicherheit zu schaffen, könnte – wie bei der Zivilprozessordnung (ZPO) und der Strafprozessordnung (StPO) – die Reichweite der familienrechtlichen bzw. verwandtschaftlichen Verhältnisse gesetzlich geregelt werden. Auch der Begriff der «nahestehenden Person» in Art. 728 Abs. 5 OR sollte klar gestellt werden.
- Die Unabhängigkeitsvorschriften für die Eingeschränkte Revision sollten überarbeitet werden. Der Gesetzgeber sollte klarstellen, ob die Bestimmungen für die Ordentliche Revision Art. 728 Abs. 2 bis Abs. 6 OR für die Eingeschränkte Revision (sinngemäss) anwendbar sind.
- Die Unabhängigkeitsvorschriften für die Spezialprüfungen bei Gesellschaften, deren Jahresrechnungen eingeschränkt geprüft werden können, sollten geregelt werden, bzw. es sollte darauf hingewiesen werden, dass Art. 728 Abs. 2 bis Abs. 6 OR sinngemäss anwendbar sind.
- Das Konzept des risikoorientierten Prüfungsansatzes und der stichprobenartigen Prüfung sollte in Art. 728a OR gesetzlich festgehalten werden.
- Die Anzeigepflicht an die Generalversammlung bei Gesetzesverstössen sollte präzisiert werden. Der Anwendungsbereich sollte eingeschränkt werden.
- Der Informationsaustausch zwischen der bisherigen Revisionsstelle und der neuen Revisionsstelle bei einem Wechsel sollte geregelt werden.
- Die Einsichts- und Herausgaberechte der geprüften Gesellschaft im Zusammenhang mit der Prüfungsdokumentation (Arbeitspapiere) sollte geregelt werden.
- Art. 730 Abs. 3 OR sollte gestrichen werden
- Art. 627 Ziff. 13 OR sollte gestrichen werden.
- Wünschenswert wäre, dass bei der Rechtsanwendung, insb. der Auslegung der Gesetzesvorschriften den zum Teil zugrundeliegenden Konzepten und Vorschriften der Selbstregulierung noch stärker Beachtung geschenkt würden. Eine entsprechende Bestimmung könnte in den Art. 728 und Art. 728a OR aufgenommen werden.
- In Art. 40 Abs. 1 lit. a^{bis} RAG sollte die Einschränkung, dass die Pflichtverletzungen in grober Weise verletzt werden müssen, wieder eingefügt werden.

| | |
|----------------------|---|
| Forstmoser | Das Revisionsrecht hat sich m.E. grundsätzlich bewährt. |
| Frage (4.1.2) | Hat sich das Zusammenspiel zwischen staatlichen Regeln (OR/ZGB, RAG, RAV) und der Selbstregulierung bewährt? Gibt es allenfalls zu viel oder zu wenig Raum für die Selbstregulierung? |
| RAB | Das Zusammenspiel zwischen den staatlichen Regeln und der Selbstregulierung bestimmt sich nach Artikel 16a RAG (die RAB begleitet die Selbstregulierung der Revisionsbranche kritisch und greift ausnahmsweise da ein, wo die Selbstregulierung sachlich ungenügend ist). Die RAB ist der Auffassung, dass sich dieses System der «Ko-Regulation» bzw. der «staatlich begleiteten Selbstregulierung» bewährt hat. Seit 2007 hat die RAB nur zweimal von ihrer Kompetenz Gebrauch gemacht (RS 1/2009 und RS 1/2015, wobei letzteres als Übergangslösung befristet ist und Ende 2016 wieder aufgehoben wird). |
| EXPERTsuisse | <p>Die Selbstregulierung spielt im (materiellen) Revisionsrecht eine bedeutende Rolle; der Gesetzgeber hat es bewusst unterlassen den Bereich der Abschlussprüfung weitergehend zu regulieren und überlässt es der Praxis sachgerechte Antworten auf die Fragen des materiellen Revisionsrechts und der konkreten Durchführung von Abschlussprüfungen zu geben.</p> <p>EXPERTsuisse kommt ihrer diesbezüglichen Verantwortung nach, indem sie berufliche Verhaltensanforderungen definiert und im Rahmen von fachlichen Verlautbarungen (u.a. Schweizer Prüfungsstandards, Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision) das konkrete prüferische Vorgehen festlegt.</p> <p>Dabei berücksichtigt EXPERTsuisse die global akzeptierten Regelungen der IFAC, die wiederum im Rahmen eines globalen Konsultationsprozesses breit abgestützt erarbeitet werden. Unseres Erachtens ist es daher weder erforderlich noch sachgerecht, dass die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) über eine eigenständige gesetzliche Grundlage zum Erlass von Prüfungsstandards verfügt. Hier wäre der Selbstregulierung zu vertrauen. Wir regen daher an, dass im Aktienrecht in Art. 728a OR sowie in Art. 729a OR festgehalten wird, dass der Abschlussprüfer sich bei seiner Prüfung auf die anerkannten Berufsgrundsätze des Berufsstands zu beziehen hat. Diese entstehen – wie vorerwähnt – in einem globalen Vernehmlassungsverfahren bzw. im Fall von nationalen Standards (Schweizer Prüfungsstandards, Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision) durch entsprechende Vernehmlassungs- und Approvalverfahren auf nationaler Ebene unter Einbezug aller interessierten Kreise (namentlich auch der RAB).</p> <p>Als kritisch betrachten wir es, wenn die RAB ihre eigenen Gesetzes- und Standardinterpretationen zum Massstab für die Beurteilung vermeintlicher Sorgfaltspflichtverletzungen macht oder gar Beurteilungs- und Ermessensspielräume des Abschlussprüfers in Frage stellt (vgl. zu diesem eminent wichtigen Aspekt weiter unten in Teil «Revisionsaufsichtsrecht / Rundschreiben der RAB»).</p> <p>Ferner ist es fraglich, ob die RAB in anderen Fragen des Aktienrechts und der Corporate Governance (interpretierend und damit «soft law»-setzend) tätig werden sollte bzw. darf. Dabei wird letztlich vernachlässigt, dass es diesbezüglich eine bewährte Selbstregulierung gibt. So erachten wir es nicht als sachgerecht, wenn die RAB etwa einen eigenen «Leitfaden für Prüfungsausschüsse von Gesellschaften des öffentlichen Interesses» publiziert. Ein Audit Committee Guide sollte ggf. als Bestandteil oder Anhang des Swiss Code of Best Practice</p> |

| | |
|-----------------|---|
| | <p>for Corporate Governance publiziert und damit durch die bewährte Selbstregulierung (seitens economiesuisse und der den Swiss Code tragenden Verbände) etabliert werden. Bedenklich ist auch, wenn die RAB ihren Audit Committee Guide mit einem internationalen Rechtsvergleich flankiert. Ein Rechtsvergleich sollte dem Gesetzgeber resp. dem EJPD vorbehalten sein. Ansonsten befürchten wir, dass die RAB ihren (klaren und eindeutig begrenzten) gesetzlichen Auftrag überstrapaziert.</p> <p>Auftrag der RAB ist es im Übrigen klar nicht eine vermeintliche internationale Harmonisierung im Bereich des Revisionsaufsichtsrechts herbeizuführen oder gar eine Angleichung des hiesigen Rechtsrahmens an ausländische Gepflogenheiten anzustreben. Dies ist allein Aufgabe des Gesetzgebers.</p> <p>Wir nehmen in diesem Kontext verstärkt wahr, dass die Revisionsaufsichtsbehörde, wie im Übrigen auch andere Regulatoren wie etwa die FINMA, zunehmend versuchen die Tätigkeit und das professionelle Verhalten der Prüfer durch sog. «Soft Law» zu beeinflussen, ohne dass hierfür im Einzelfall eine genügend strapazierbare Rechtsgrundlage vorhanden wäre. Die Revisionsaufsicht sollte sich u.E. darauf konzentrieren zu überwachen, ob die Berufsangehörigen die seitens Gesetz oder Verbandsrecht an sie gestellten Anforderungen beachten, ohne dabei weitergehende eigene Interpretationen von Gesetz oder bestehenden Standards vorzunehmen. Hier sehen wir die bewährte Selbstregulierung in partieller Bedrängnis und würden wir uns wünschen, dass die Selbstregulierung wieder stärker in den Vordergrund rückt.</p> |
| TREUHAND SUISSE | <p>Grundsätzlich hat sich das Zusammenspiel zwischen staatlichen Regeln (OR/ZGB, RAG, RAV) und der Selbstregulierung bewährt. Tendenziell, und entgegen dem klaren Willen des Gesetzgebers, ist jedoch festzustellen, dass die RAB im KMU-Bereich den Raum für Selbstregulierung zusehends einschränkt.</p> |
| economiesuisse | <p>Die gültigen staatlichen Regeln und der Raum für Selbstregulierung werden als angemessen qualifiziert.</p> |
| Ethos | <p>Ethos considère que l'autorégulation a atteint ses limites et que plusieurs changements de loi sont nécessaires afin de restaurer la confiance des investisseurs dans les états financiers des sociétés suisses ouvertes au public. Notamment, Ethos considère que des changements sont nécessaires dans les domaines suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Transparence du processus d'audit (explication du périmètre de révision et de la matérialité dans le rapport d'audit). • Indépendance de l'organe de révision vis-à-vis de la société auditée (limitation des honoraires liés à des services autres que l'audit, rotation de l'organe de révision). • Vérification de l'efficacité du système de contrôle interne. <p>Plusieurs marchés (Etats-Unis, Royaume Uni), ainsi que l'Union Européenne ont déjà mis en place des réglementations concernant un ou plusieurs des points ci-dessus. Ethos est convaincu que la Suisse ne peut pas ignorer ces pratiques.</p> |
| ZKB | <p>Das Zusammenspiel zwischen staatlichen Regeln und der Selbstregulierung sehen wir eher kritisch. Wir stellen vermehrt Tendenzen fest, Themen die im Rahmen der Selbstregulierung bereits geregelt sind, in den Rundschreiben erneut abzubilden, was das Instrument der Selbstregulierung ad absurdum führt und wohl kaum dem Sinn des Gesetzgebers entspricht. Hier gilt es, der für eine</p> |

| | |
|--------|--|
| | glaubhafte Selbstregulierung notwendige Raum zu erhalten und zu stärken. |
| Manser | Zu wenig. |
| EL | <p>Einleitend gilt es die Bedeutung der Selbstregulierung im Bereich der Revision im Allgemeinen (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 157 ff.) und bei der Bestimmung des objektiven Sorgfaltspflichtmassstabes im Besonderen (vgl. dazu ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 170 ff.) hervorzuheben. Das Zusammenspiel zwischen gesetzlichen Vorschriften, welche z.B. die Revisionspflicht regeln (sog. Formelles Revisionsrecht), und den Bestimmungen der Selbstregulierung, auf welche Art und Weise eine Revision durchzuführen ist (sog. Materielles Revisionsrecht), ist international verbreitet und hat sich auch in der Schweiz bewährt. Die grosse Bedeutung der Selbstregulierung im materiellen Recht ist anerkannt (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 132 ff.).</p> <p>Für die Ordentliche Revision geschieht dies, indem ein Branchenverband (EXPERTsuisse, vormals Treuhand-Kammer) die Vorgaben des internationalen Verbands in fachliche Verlautbarungen überführt, die für alle Mitglieder verbindlich sind und für Nicht-Mitglieder relevant sind im Hinblick auf eine ordnungsmässige Erfüllung von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 RAG; ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 166 ff.).</p> <p>Bei der Eingeschränkten Revision haben TREUHAND SUISSE und EXPERTsuisse gemeinsam den Standard zur Eingeschränkten Revision (2. Auflage, 2015) herausgegeben.</p> <p>Der Gesetzgeber hat die Erarbeitung von Standards zur Art und Weise, wie eine Revision durchgeführt werden soll, bewusst dem Berufsstand überlassen und bisher auf Überwachung dieser Tätigkeiten durch die Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) verzichtet (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 158).</p> <p>Im Spannungsfeld von staatlichen Normen (Gesetze und Verordnungen) und Selbstregulierung können sich Probleme ergeben, wenn derselbe Sachverhalt sowohl Gegenstand von staatlichen Normen als auch der Selbstregulierung ist. Abweichungen sind per se natürlich nicht ausgeschlossen, wenn dem Gesetz bewusst ein anderes Konzept zugrunde gelegt wurde als der Selbstregulierung. Die RAB kann nach Art. 16a Abs. 2 RAG eigene Standards erlassen oder bestehende Standards ergänzen oder derogieren, wenn keine Standards bestehen oder diese unzureichend sind. Ein Beispiel ist das Rundschreiben der RAB 1/2009 über den umfassenden Revisionsbericht an den Verwaltungsrat, weil PS 260 als zu wenig weitgehend erachtet wurde (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 159).</p> <p>Wenn der Gesetzgeber sich auf ein international verbreitetes Konzept abgestützt hat, sollte diesem Konzept auch bei der Rechtsanwendung Rechnung getragen werden. Dies ist etwa bei den Unvereinbarkeitstatbeständen nach Art. 728 Abs. 2 OR der Fall, welche alle eine Grundlage im IESBA Code of Ethics haben (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 105). Eine unterschiedliche Auslegung des Konzeptes durch die Rechtsanwender ist abzulehnen oder zumindest stark erklärungsbedürftig (siehe dazu für Auslegungsfragen zu den Begriffen «nahe stehend» und «enge Beziehungen» im Zusammenhang mit der Unabhängigkeit (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 123 ff. und N 225 ff. sowie Art. 729 OR N 63).</p> <p>Unseres Erachtens hat sich das Zusammenspiel zwischen staatlichen Regelungen und der Selbstregulierung grundsätzlich bewährt. Zumindest bei der</p> |

| | |
|----------------------|---|
| | Rechtsanwendung sollten internationale Konzepte, die in die Gesetzgebung Eingang gefunden haben, noch stärker berücksichtigt werden. |
| Forstmoser | Es wäre sinnvoll, mehr Raum für die Selbstregulierung einzuräumen. Das dürfte aber international (Anerkennung der Gleichwertigkeit durch die USA) Probleme bereiten. |
| Frage (4.1.3) | Welches ist der Nutzen der Revision aus Ihrer Sicht? |
| RAB | Der Nutzen der Revision besteht darin, Informationsdefizite abzubauen und (finanzielle) Unternehmensinformationen für die jeweiligen Anspruchsgruppen (Stakeholders) zu validieren. Die Revision ist nicht das einzige Instrument, mit dem dieses Ziel erreicht wird, aber sie ist aus Sicht der RAB ein unentbehrliches Element einer sinnvollen internen und externen Unternehmenskontrolle. Im Weiteren verweisen wir auf die nach wie vor zutreffenden Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft zum neuen Revisionsrecht von 2004 (BBI 2004, 3969, 3975 f.). |
| EXPERTsuisse | <p>Wir sind erfreut, dass im Rahmen des Prüfauftrags des Bundesrates auch die Frage nach dem Nutzen der Revision gestellt wird, während in den vergangenen Jahren (u.a. im Zusammenhang mit der hastigen Erhöhung der Schwellenwerte im 2012) hauptsächlich die Kosten der Revision thematisiert wurden.</p> <p>Die externe Revision leistet einen signifikanten wie auch nachweisbaren Beitrag an die qualitative Verbesserung der Finanzberichterstattung. So zeigt eine im 2014 bei den grossen Prüfungsgesellschaften und deren Prüfungsmandaten durchgeführte Studie der Universität St. Gallen im Auftrag von EXPERTsuisse (vgl. Leibfried/Sager, «Einfluss der Wirtschaftsprüfung auf die Abschlussqualität», in ST 3-2015, S. 119 ff.), dass durch die Prüfungstätigkeit immer wieder auch materielle Fehler aufgedeckt werden, und es im Rahmen der Abschlussprüfung zu zahlreichen weiteren Feststellungen kommt, die zur Qualitätsverbesserung der Berichterstattung beitragen.</p> <p>Auf die geprüften Zahlen verlassen sich nicht nur die Aktionäre und die geprüften Unternehmen selbst. Auch weitere wichtige Stakeholder wie Lieferanten, Kunden, Mitarbeitende, Kapitalgeber und Steuerbehörden haben aus unterschiedlichen Gründen ein Bedürfnis nach geprüften Finanzinformationen. Gesamtwirtschaftlich gesehen sind unabhängig geprüfte Informationen deshalb von höchster Relevanz: sie beseitigen konkrete Informationsdefizite, schaffen Transparenz, verringern Transaktionskosten und sind letztlich ein Kollektivgut. Eine – ebenfalls im 2015 – publizierte Studie von swissecconomics und Universität Zürich zeigt auf, dass die Wirtschaftsprüfung in allen Unternehmenskategorien einen signifikanten Beitrag an die Reduktion von Informationsdefiziten leistet, wobei diese Reduktion zwischen 25% bei KMU und über 60% bei Publikumsgesellschaften beträgt (vgl. Eberle/Jaag/Bach, «Relevanz der Revision», in ST 3-2015, S. 125 ff.).</p> <p>Neben der Testierung von Jahres- und Konzernabschlüssen leistet die Revisionsstelle einen darüber hinausgehenden Beitrag an die «Rechtspflege». So macht die Revisionsstelle im Rahmen der Berichterstattung auf generelle Gesetzesverstösse aufmerksam und unterstützt die Unternehmen dabei ihren Rechtspflichten im Gesellschafts- und Steuerrecht nachzukommen. Durch die Prüfung von Zwischenbilanzen im Zusammenhang mit der «drohenden» Überschuldung kann der Abschlussprüfer einen signifikanten Beitrag zur Verhinderung von Konkursverschleppung und (weitergehender) Gläubigerschädigung</p> |

| | |
|-----------------|--|
| | <p>leisten. Dadurch wird insb. im Geschäftsverkehr das Vertrauen in die einzelnen Unternehmen wie auch die Rechnungslegung gestärkt, was wiederum die Wettbewerbsfähigkeit von Schweizer Unternehmen unterstützt und die Schweizer Wirtschaft insgesamt stärkt. Leider hat jedoch die Anzeigepflicht an das Gericht bei Untätigkeit des Verwaltungsrates nur sekundär den bei deren Einführung erhofften Zweck erfüllt, aber primär zu einer ungerechtfertigten Haftungserweiterung für die Revisionsstelle geführt. Wir schlagen deshalb vor, die damit zusammenhängende Verantwortung des Revisors sachgerecht zu regeln.</p> <p>Es wird insgesamt deutlich: Die Revision hat eine wichtige Schutzfunktion über den unmittelbaren gesetzlichen Prüfungsauftrag hinaus; sie hat zudem in der Schweiz eine lange bewährte Tradition. Wichtig in diesem Zusammenhang ist noch einmal der Hinweis, dass im Bereich der Revision erhebliche externe Effekte vorliegen, d.h. die Revision hat ausser den Gesellschaftern eines Unternehmens noch weitere Nutzniesser, die hingegen nicht an den Revisionskosten beteiligt sind. Diese Anspruchsgruppen finden in der öffentlichen Auseinandersetzung um das Kosten-/Nutzenverhältnis der Revision geringe Beachtung. Dabei hat die Revision einen Wert für Kunden, Lieferanten und Mitarbeiter: sie leistet darüber hinaus – wie aufgezeigt – einen allgemeinen systemischen Beitrag zu Stabilität und Vertrauen durch eine bessere Versorgung der Wirtschaft mit verlässlichen Informationen.</p> <p>Die Stärke der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung liegt also gerade in der Reduktion von Informationsasymmetrien und in der Reduktion von Transaktions- und Informationskosten, da die Revisionsstelle die Korrektheit von Abschlussinformationen bestätigt, auf die sich später verschiedene Anspruchsgruppen stützen, ohne dass diese eigene kostenintensive Abklärungen vornehmen müssen. Insoweit sei erneut verwiesen auf die oben angeführte Studie von swissecconomics und Universität Zürich.</p> <p>Ebenfalls zeigt eine aktuelle – im Auftrag von EXPERTsuisse und in Kooperation mit der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) durchgeführte – Studie der Universität St. Gallen (Befragung der Steuerbehörden aus 14 Kantonen, zwischen Mai und November 2015, vgl. zu den Studienergebnissen Leibfried/Heid, «Relevanz der Revision aus Sicht der Steuerbehörden», in EF 5-2016, S. 420 ff.), dass die Revision auch im Interesse einer ordnungsgemässen, effizienten Besteuerung liegt. Bei einer weiteren Zurückdrängung der Abschlussprüfung (etwa durch eine Anhebung der Schwellenwerte resp. Eine Erhöhung der Opting-out-Schwelle) wären nach erhaltenen Rückmeldungen im Rahmen dieser Studie zwingend alternative «Sicherungsmaßnahmen» (wie etwa ein Compilation Report seitens einer externen Fachperson) ins Auge zu fassen.</p> |
| TREUHAND SUISSE | <p>Im Vordergrund steht die Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben, dass die Buchführung und die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes Gesetz und Statuten entsprechen (Art. 728 Abs. 1 OR). Gleichzeitig sollte eine Revision dazu dienen, den Finanzverantwortlichen einen sog. «Added Value» zu erbringen. (z.B. Feedback für Accounting).</p> |
| veb | <p>Der Nutzen der Revision liegt darin, dass er den verschiedenen Stakeholder einerseits Sicherheit über die Beurteilung der finanziellen Lage der rechtlichen Einheit gibt und andererseits die Stakeholder vor Verlusten, und damit auch vor unfairen Wettbewerbsvorteilen Einzelner, schützt. In diesem Sinne sollte die Revision ihren Zweck erreichen. Dabei müssen Nutzen und Kosten der Revision immer in einem vernünftigen Verhältnis zueinander stehen.</p> |

| | |
|----------------|---|
| economiesuisse | Wesentliche Prozesse des Unternehmens werden durch eine firmenexterne Stelle beurteilt. Dies kann im besten Fall dazu führen, dass dadurch eine andere Sichtweise der Dinge (z.B. best practice Ansätze) eingebracht wird. |
| Ethos | <p>Les états financiers fournissent des renseignements essentiels pour que les investisseurs soient en mesure de surveiller l'utilisation du capital par les dirigeants des sociétés.</p> <p>Ethos considère que la révision est d'une importance cruciale afin de garantir la qualité des états financiers. L'obligation de vérification des états financiers par une entité externe à la société impose aussi aux sociétés de mettre en place des processus internes rigoureux car chaque enregistrement comptable doit être documenté afin de pouvoir être prouvé.</p> <p>Cependant, Ethos constate que le droit actuel de la révision engendre une frustration auprès des investisseurs car, ces dernières années, la révision n'a pas détecté certains comportements illicites ou frauduleux, qui ont été révélés par la suite et ont entraîné de nombreux scandales, notamment dans le domaine bancaire depuis le début de la crise financière en 2007. En effet, en Europe, entre 2008 et 2010, plus de 180 banques ont reçu des aides financières de la part des Etats. Dans aucune de ces banques le dernier rapport de révision avant la crise ne relevait de problèmes particuliers.</p> |
| Swipra | Aus Sicht der Investoren soll der Nutzen der Revision darin bestehen, ein Vier-Augen-Prinzip im Rahmen der Rechnungslegung und wesentlicher Geschäftsvorgänge, Risiken, Prozesse und Strukturen, die einen Einfluss auf die finanzielle Situation des Unternehmens haben bzw. haben können, sicher zu stellen sowie die damit verbundene, aus Sicht des Investors notwendige Offenlegung (Disclosure) verständlich zu halten. Dabei muss vermehrt beachtet werden, dass weitere Regulierungen oder Einschränkungen immer mit einem klar ersichtlichen Nutzen für den Empfänger von Berichten der Revision stehen sollte. Aktionäre sind nicht bereit, mehr Kosten zu tragen, ohne einen unmittelbaren Nutzen zu sehen. Das gilt insb. auch für durch Aufsichtsbehörden oftmals auferlegte Spezialprüfungen, welche teilweise hohe Kosten verursachen, die durch die Unternehmen zu tragen sind. |
| ZKB | Der Hauptnutzen der externen Revision sind die Assurance durch einen firmen-externe Blick und das Einbringen von Beispielen und Ansätzen von anderen Instituten. |
| Fahnen Center | <p>Tendenziell umfassend. Nutzen ist theoretisch da aber ich kann nicht beurteilen, ob er auch praktisch eintritt.</p> <p>Als KMU ist es eher eine Pflichtübung.</p> |
| Krone | <p>Mit meinem Revisor bin ich zufrieden. Eine engere Zusammenarbeit ist aber besser.</p> <p>Vereinfachen kann man die Revision immer. Ich meine es wird heute schon zu viel überprüft.</p> |
| Manser | Nur bei börsenkotierter AG hat die Revision Nutzen. |
| Stutz | An sich hat die Revision keinen Nutzen; sie ist ein sehr belastendes bürokratisches Anliegen. Als Alleinaktionär kenne ich die Risiken. Andere Leute |

| | |
|------------|---|
| | haben schlicht keine Ansprüche an meine Firma zu stellen. |
| Licht | Die Revision muss keinen Nutzen haben. Sie ist ja nur eine Bescheinigung, etwas, was gemacht werden muss. |
| Egger | Pour la plupart de nos clients, la révision « ne sert à rien ! » Dans ce contexte, le coût est souvent jugé trop élevé. |
| EL | <p>Der Nutzen der Revision ist vielfältig und wissenschaftlich zumindest durch vier verbreitete theoretische Ansätze begründet (stellvertretend genannt sei eine 2014 vom Lehrstuhl für Auditing and Internal Control verfasste Studie zum Nutzen der Revision, welche im Auftrag der Treuhand-Kammer erarbeitet wurde [«Studie zum Nutzen»]). In der Regel wird der Nutzen der Revision verstanden als Reduktion von Informationsdefiziten, die zwischen verschiedenen Anspruchsgruppen bestehen. Neben der üblicherweise herangezogenen Principal-Agent-Theorie kann der Nutzen ökonomisch auch erklärt werden mit der Erwartungsnutzentheorie, der Transaktionskostentheorie und der Kollektivguttheorie.</p> <p>Anhand eines selbst erarbeiteten, qualitativen Ansatzes kommen die Autoren der Studie zu folgenden Schlüssen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Die Informationsdefizite fallen bei Publikumsgesellschaften deutlich höher aus als bei KMU. - Informationsbedürfnisse wie auch Informationsdefizite sind anspruchsspezifisch. Zu den untersuchten Anspruchsgruppen gehören neben den Aktionären, dem Verwaltungsrat, der Geschäftsleitung, den Mitarbeitenden auch die Kunden oder die Lieferanten sowie die Banken, die Steuerbehörde und die Öffentlichkeit. - Auch die Reduktion dieser Informationsdefizite durch die Revision ist grössenabhängig: Der Defizitabbau ist bei Publikumsgesellschaften deutlich grösser als bei KMU. Bei Publikumsgesellschaften und grossen Unternehmen wird das Informationsdefizit durch eine Ordentliche Revision um rund 60%, bei KMU durch eine Eingeschränkte Revision um immerhin noch rund 25% reduziert. Der unterschiedliche Umfang des Nutzens erklärt sich durch die Höhe der Informationsdefizite (siehe oben) und die Revisionsart (resp. Die Tatsache, dass die Ordentliche Revision wirkungsvoller ist bei der Beseitigung von Informationsdefiziten). <p>Bei der Funktion und dem Nutzen der Revision muss daher zwischen den Revisionsarten bzw. den geprüften Unternehmen unterschieden werden (vgl. dazu und zu den Schutzadressaten, ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 227 ff.). Schutzadressaten sind namentlich die Gesellschaft selbst und ihre Organe, Aktionäre, Dritte sowie der Staat. Bezweckt wird der Schutz des Systems resp. Das Funktionieren der Wirtschaft. Für Publikumsgesellschaften resultieren daher unterschiedliche Schutzadressaten als bei wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen oder KMU (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 231 ff.).</p> |
| Forstmoser | Ein Nutzen ist m.E. vor allem intern gegeben, durch die ausführliche Berichterstattung an den VR und Management letters. Extern kann der Nutzen durch die künftigen Ausführungen zu den KAM gesteigert werden. Gilt freilich nur für die Ordentliche Revision. |

| | |
|----------------------|--|
| Frage (4.1.4) | Wie beurteilen Sie das Verhältnis zwischen Nutzen und Kosten der Revision? |
| RAB | Das Verhältnis zwischen Nutzen und Kosten der Revision erachtet die RAB als grundsätzlich angemessen. Der Bundesrat ist der Auffassung, dass die Kosten der Revision zu rund einem Viertel als «Sowieso-Kosten» zu qualifizieren sind und dass die verbleibenden Kosten (rund 800 Millionen Franken) aus Sicht des vorne erwähnten Schutzes der Anspruchsgruppen (Stakeholders) und des allgemeinen Nutzens vertretbar sind (Bericht des Bundesrates vom 13. Dezember 2013 über die Regulierungskosten, S. 29, basierend auf der unabhängigen Studie der Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften, ZHAW). Der Bundesrat hat daher im Revisionsrecht keinen Handlungsbedarf identifiziert. Dieser Einschätzung schliesst sich die RAB an. |
| EXPERTsuisse | Zusammenfassend: Wir empfinden das Kosten-/Nutzenverhältnis als adäquat. Die externe Revision hat eine wohlbegründete Rai-son d'être (vgl. oben), weshalb die externe Revision im Regelfall als gesetzliche Abschlussprüfung ausgestaltet ist. Das Kosten-/Nutzenverhältnis sowie die Abwägung unterschiedlicher Interessen werden durch das bestehende Opting-System sowie die Differenzierung in Eingeschränkte und Ordentliche Revision für verschiedene Grössenklassen von Unternehmen gewahrt. Wenngleich eine Quantifizierung der Nutzeneffekte der Revision letztlich schwierig ist, so leistet doch die Revision – quasi als Organ der Rechtspflege – einen erheblichen und durchaus wahrnehmbaren Beitrag. |
| TREUHAND SUISSE | Der gesetzgeberische Wille im Bereich der Eingeschränkten Revision ist klar: Im Unterschied zur Ordentlichen Revision werden bewusst weniger hohe Anforderungen gestellt, ohne aber auf die Überprüfung von KMU-Abschlüssen durch einen fachkundigen Dritten zu verzichten. In der Praxis (u.a. Aufsichtsbehörde und Rechtsprechung) wird nicht der klaren Abgrenzung zwischen Ordentlicher und Eingeschränkter Revision nachgelebt. Folge davon ist, dass die Eingeschränkte Revision an die Ordentliche Revision angenähert wird; der Prüfungs- und Dokumentierungsbedarf wächst, lässt die Revisionskosten steigen und den – für den Kunden sichtbaren – Nutzen sinken. |
| economiesuisse | Die zunehmende Formalisierung verschiebt das Nutzen/Kosten-Verhältnis negativ. |
| Zurich | Das Verhältnis zwischen Nutzen und Kosten hat sich eher verschlechtert. Die Kosten für Unternehmen sind seit Einführung gestiegen und steigen tendenziell weiter. |
| ZKB | Wie bereits oben erwähnt, sehen wir keinen Mehrnutzen in den immer steigenden Revisionskosten. Unseres Erachtens geht der Mehraufwand grösstenteils in das Erfüllen immer stringenterer formeller Aspekte. Daher verschiebt sich nach unserer Wahrnehmung die ‚Flughöhe‘ eher nach oben. Dies führt in der Praxis dazu, dass die eigentlichen Feststellungen meist von der internen Revision kommen, welche in den Bereichen vertieft und den Risiken der Bank entsprechend prüfen kann. Die externe Revision gibt eine angemessene, d.h. entsprechend ihrer ‚Flughöhe‘, Assurance in den geprüften Bereichen. Mit der eher starren Mehrjahresprüfungsplanung nach neuem Ansatz in der Auf- |

| | |
|----------------------|--|
| | sichtsprüfung tritt allenfalls der risikogeriichtete Ansatz eher in den Hintergrund. |
| Manser | Zu hohe Kosten. |
| Stutz | Man sollte die AG noch weiter von Revisionen befreien können. |
| Licht | Als eigentümergeführte KMU habe ich kein grosses Interesse an der Revision. Ich bin Alleineigentümer, also hat sie keinen Mehrwert. |
| Egger | Pour la plupart de nos clients, la révision « ne sert à rien ! » Dans ce contexte, le coût est souvent jugé trop élevé. |
| Poma | Die Kosten für die Revision, insb. auch für die Eingeschränkte Revision, sind seit der letzten grossen Revision des Revisionsrechts stark gestiegen. Bei KMU sind die Kosten der Eingeschränkten Revision heute auf dem Niveau der früheren «Einheitsrevision», während die Kosten der Ordentlichen Revision regelrecht explodiert sind. |
| Ruch | Die Anforderungen an die Dokumentation der Revision (vor allem bei der Ordentlichen Revision) sind zu hoch und führen zu einem Aufwand ohne direkten Nutzen beim KMU. |
| EL | <p>Aufgrund von nicht öffentlich zugänglichen Daten liegen zum Kosten-Nutzen-Verhältnis der Revision nur stark aggregiert Schlussfolgerungen oder Erkenntnisse aus qualitativen Studien vor.</p> <p>Die Studie zu den Regulierungskosten kommt zum Schluss, dass die mit rund CHF 600 Mio. bezifferten Nettokosten der Revision vertretbar sind aufgrund des Schutzes der verschiedenen Anspruchsgruppen sowie des allgemeinen gesellschaftlichen Nutzens aus einer Revision.</p> <p>Die Studie zum Nutzen der Revision ortet allenfalls ein Defizit bei kleinen Unternehmen, welche – cetibus paribus – den Nutzen der Revision alleine als nicht allzu gross einschätzen, die Unterstützung bei der Erstellung der Jahresrechnung hingegen schon. Zumindest bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen scheint der Markt zu spielen (und damit implizit ein gute Preis-Leistungs-Verhältnis vorzuliegen), was aus entsprechenden Aussagen aus dem Tätigkeitsbericht der RAB ersichtlich ist, wo wiederholt ein Druck auf die Revisionshonorare festgestellt wurde.</p> |
| Forstmoser | Kosten relativ hoch. |
| Frage (4.1.5) | Erfüllt die heutige Revision ihren Zweck (z.B. Vermeiden von Konkursen; bessere Qualität der Rechnungslegung)? |
| RAB | Die Revision erfüllt ihren Zweck. Gem. einer Studie der Universität Zürich und von Swiss Economics von 2015 werden rund 61% der Informationsdefizite bei Publikumsgesellschaften, rund 60% der Informationsdefizite bei Grossunternehmen und rund 25% Informationsdefizite bei KMU eliminiert (vgl. dazu die Zusammenfassung bei Eberle/Jaag/Bach, Relevanz der Revision, Der Schweizer Treuhänder 2015, 125 ff.). |

| | |
|-----------------|--|
| EXPERTsuisse | <p>Heutiger Primär-Zweck der Revision ist es die Übereinstimmung von Jahres- und Konzernabschlüssen mit dem gewählten Regelwerk bzw. den gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften zu bestätigen und sicherzustellen. Diesen Zweck erfüllt die Revision. So wird etwa – im Zusammenhang mit dem Opting-out – seitens der Steuerbehörden teilweise eine Verschlechterung der Qualität der Abschlüsse und somit ein Mehraufwand der Behörden wahrgenommen, da insoweit die qualitätsfördernde Wirkung der Revision entfällt (vgl. insoweit die bereits oben erwähnte Studie der Universität St. Gallen in Kooperation mit der Schweizerischen Steuerkonferenz). Bei einem weiteren Zurückdrängen der Pflichtprüfung (etwa durch Erhöhung der Opting-out-Schwelle) wären die Mehrkosten (Mehraufwand in den Steuerverwaltungen im Zusammenhang mit der Durchführung eigener Überprüfungs- und Validierungsmassnahmen) durch den Steuerzahler zu tragen.</p> <p>Auch ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Begleitung eines Unternehmens durch eine externe Revisionsstelle das Risiko von Konkursverschleppung reduziert und die Wahrscheinlichkeit erhöht, dass Unternehmenssanierungen frühzeitiger an die Hand genommen werden. Auf der anderen Seite wäre es vermessen die Konkursvermeidung als unmittelbaren Zweck der Revision zu betrachten.</p> |
| TREUHAND SUISSE | Vor allem die Qualität der Rechnungslegung hat sich verbessert. Auch leistet die Revision einen Beitrag zur Steigerung der Transparenz. |
| economiesuisse | Konkurse lassen sich nicht vermeiden, auch die Qualität der Rechnungslegung wird nicht zwingend verbessert. Fehler lassen sich aber erkennen und Rechnungslegungsvorschriften werden respektiert. |
| Zurich | Die heutige Revision erfüllt aus unserer Sicht ihren Zweck und wir erachten ihre Qualität als gut. |
| Swipra | <p>Konkurse können unserer Meinung nach durch die Revision selbst kaum vermieden werden. Relevant für den Investor ist es, aus der Berichterstattung wesentliche Risiken identifizieren zu können, welche sein Investment gefährden könnten. Oftmals sind Revisionsberichte für Aussenstehende oder auch Personen, die nun nicht direkt aus dem Finanz- bzw. dem Auditbereich kommen, gerade dazu eher zu wenig klar verständlich, insb. darüber, was zu einem entsprechenden Urteil des Revisors geführt hat. Aus Sicht des Verwaltungsrates nimmt die Revision bekanntermassen eine wichtige Funktion im Rahmen der Checks-and-Balances ein. Der VR sollte sich darauf verlassen können, dass wesentliche Risiken im Rahmen der finanziellen Berichterstattung und dazu gehörender Prozesse im Zusammenspiel mit der internen Revision, Compliance und IKS/Risk Management identifiziert und beschrieben werden. Oftmals erscheinen aber sog. Management Letters oder auch andere Berichte an einen Gesamt-VR als zu detailliert, sie beschränken sich nicht auf die für einen VR wesentlichen übergeordneten Gegebenheiten. Aus unserer Sicht sollte vermehrt darauf geachtet werden, dass auch der Gesamt-VR (nicht nur das Audit Committee), klar verständliche, i.e. nicht zu technische oder zu detaillierte Berichte des Revisors erhält. Damit würde unserer Meinung nach besser sichergestellt, dass seitens des VR den wesentlichen Erkenntnissen die notwendige Beachtung geschenkt wird, der Revisionsprozess mit dem VR effizient und zielgerecht erfolgt und die Revision damit ihren Zweck besser erfüllen kann.</p> |
| ZKB | Die externe Revision erfüllt ihren Zweck. |

| | |
|----------------------|---|
| Manser | Nein. |
| Egger | A notre avis, la révision actuelle remplit son objectif. Le rapport d'organe de révision est utile voir souvent nécessaire pour la prévention des faillites. |
| Ruch | Ja, die Revision erfüllt den Zweck. Sie fordert die KMU vor allem bez. Ordnungsmässigkeit und bez. des Schaffens von Strukturen im Umgang mit den finanziellen Fragestellungen. |
| EL | <p>Der Zweck der Revision liegt bei Publikumsgesellschaften in der Stärkung des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Jahres- bzw. Konzernrechnung der geprüften Unternehmen (siehe dazu und für die folgenden Ausführungen ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 227 ff.). Sie dient daher dem Investorenschutz. Das diesem Ansatz zugrundeliegende, kapitalmarktorientierte Verständnis ist allerdings nicht auf ungeteilte Zustimmung gestossen. Aber auch bei wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen besteht ein öffentliches Interesse an einer qualifizierten Revision, weil sie ein wichtiges Element der Corporate Governance und der Unternehmensüberwachung insb. darstellt.</p> <p>Bei KMU ist das öffentliche Interesse nicht entscheidend. Vielmehr dient die Revision vorab privaten Interessen der Beteiligten (z.B. Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen). In Abhängigkeit der jeweiligen Unternehmenskategorie bestehen daher unterschiedliche Zwecksetzungen. Dieser Tatsache hat der Gesetzgeber folgerichtig Rechnung getragen durch unterschiedliche Revisionsarten (Ordentliche Revision für Publikumsgesellschaften und wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen, Eingeschränkte Revision für KMU und Möglichkeit des Verzichts auf eine Revision bei Kleinstgesellschaften).</p> <p>Mit der Revision wurde aber nie die Vermeidung von Konkursen bezweckt. Vielmehr geht es mit den Vorschriften von Art. 728c OR und Art. 729c OR darum, dass die Revisionsstelle nur in extremis und als ultima ratio anstelle des säumigen Verwaltungsrats als Ersatzvornahme eine Überschuldungsanzeige an das Gericht vornimmt (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728c OR N 165).</p> <p>Dass das Vorhandensein einer Revisionsstelle eine geeignete Massnahme ist, um die Qualität der Rechnungslegung zu verbessern, ist hingegen hinlänglich bekannt und wissenschaftlich untersucht. Diese Erkenntnis lag bereits dem Aktienrecht 1991 zugrunde und führte zu gesetzlichen Vorschriften über den Prüfungsgegenstand, die Unabhängigkeit und die Befähigung der Revisoren (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 18 ff.).</p> |
| Forstmoser | Konkurse werden m.E. nicht vermieden. Die Qualität der Rechnungslegung wird verbessert. |
| Frage (4.1.6) | Wie schätzen Sie die Qualität der Revision und der Revisionsunternehmen ein? |
| RAB | Die Qualität der Revision und der Revisionsunternehmen ist je nach Marktsegment schwierig zu beurteilen. In den Bereichen der Revisionsunternehmen mit den Zulassungen als Revisoren und Revisionsexperten gibt es wohl kein repräsentatives Bild von der Prüfungsqualität. Im Rahmen von sog. Gewährverfahren, die zu einem Verweis oder zum Entzug der Zulassung führen können, stellt die RAB aber immer wieder mittelschwere, schwere und teilweise sogar sehr schwere Verstösse gegen die Unabhängigkeit und die prüferischen Sorgfaltspflichten fest. Im Bereich der staatlich beaufsichtigten Revisionsunter- |

| | |
|-----------------|---|
| | <p>nehmen führt die RAB seit 2008 Überprüfungen (Inspektionen) durch. Während den Revisionsunternehmen mit Blick auf die prüfungsrelevanten unternehmens-internen Prozesse (sog. Firm Review) grundsätzlich ein gutes bis sehr gutes Zeugnis ausgestellt werden kann, stösst die RAB bei der risikoorientierten Überprüfung von ausgewählten Revisionsmandaten von Gesellschaften des öffentlichen Interesses immer wieder auf Mängel. Das hat auch damit zu tun, dass Rechnungslegung und Revision stark von Ermessensentscheiden geprägt sind und dass die Qualität einer Revision daher letztlich immer auch stark von den Personen abhängt, die auf dem konkreten Mandat tätig sind. Leider zeigt sich in der Erfahrung der RAB, dass auch gute bis sehr gute unternehmensinterne Prozesse eine Voraussetzung, aber keine Garantie für eine qualitativ einwandfreie Revision sind.</p> |
| EXPERTsuisse | <p>EXPERTsuisse verlangt von ihren Mitgliedern ein klares Qualitätsbekenntnis und hat deshalb im 2012 entschieden, dass – mit Übergangsfrist – künftig sämtliche Revisionsunternehmen mit Mitgliedschaft bei EXPERTsuisse die Qualität ihrer Revisionsdienstleistungen unter Beachtung der Qualitätsnorm QS 1 (nationales Pendant zu ISQC 1) zu sichern haben. Zudem besteht für Mitglieder von EXPERTsuisse, aber z.B. auch für Mitglieder von TREUHAND SUISSE, nicht hingegen für Mitglieder des veb, eine Verpflichtung zur kontinuierlichen Weiterbildung. Das Gesetz hingegen kennt keine Weiterbildungsverpflichtung als Element der Qualitätssicherung.</p> <p>Bei der Revisionsaufsichtsbehörde sind ca. 3'500 Revisionsunternehmen registriert, von denen jedoch ein grosser Teil über keine Verbandsmitgliedschaft verfügt. Es ist unsere Beobachtung, dass nicht sämtliche Unternehmen aus diesem Personenkreis die Anforderungen an einen professionellen Berufsstand erfüllen. So kommt es – gem. Angaben der RAB in ihrem Tätigkeitsbericht – z.B. immer noch vor, dass Revisionsunternehmen Revisionsdienstleistungen ohne die notwendige Zulassung durchführen, was ein Indiz für mangelnde Qualität resp. Gesetzeskenntnis ist. Es besteht die nicht unbegründete Vermutung, dass sich das Fehlen einer Verbandsmitgliedschaft negativ auf die Qualität der Revision auswirkt.</p> |
| TREUHAND SUISSE | <p>Das im intentionalen Vergleich einmalige Schweizer Opting-system und das dazugehörige Institut der Eingeschränkten Revision führen zu einer hohen Qualität. Allerdings hängt die Qualität der Revision und der Revisionsunternehmen auch stark vom Stand der Bildung der Revisoren ab. Die Qualitätssicherung gestaltet sich vor allem bei den nicht einem Berufsverband angeschlossenen Revisoren (etwa 1/3) schwierig.</p> |
| veb | <p>Die Qualität der Revision beziehungsweise Revisionsunternehmen ist in der Regel gut, wenn es auch negative Ausreisser gibt (die sich aber selbst bei weite-rer Verschärfung des Revisionsrechts bzw. der Revisionsaufsicht kaum vermei-den lassen).</p> <p>Aus Anwendersicht ist die Revision als Marktleistung zu einer Commodity gewor-den; die Revisionsunternehmen sind austauschbar, vielfach entscheidet der offerierte Preis.</p> |
| economiesuisse | <p>Unterschiedlich, da personenabhängig.</p> |
| Zurich | <p>Die heutige Revision erfüllt aus unserer Sicht ihren Zweck und wir erachten ihre Qualität als gut.</p> |

| | |
|--------|--|
| Swipra | Grundsätzlich schätzen wir die Qualität der Revision als genügend ein, allerdings dürften grössere Unterschiede zwischen einzelnen Revisionsgesellschaften bestehen (v.a. ausserhalb der grossen Revisionsunternehmen). Ein gutes Verständnis der Geschäftstätigkeiten revidierter Unternehmen ist dabei eine ebenso wichtige Voraussetzung wie das technische Revisions-Know How. Es ist uns bewusst, dass sich viele Revisionsprozesse an internationalen Standards orientieren und alleinstehend für die CH aus Sicht einzelner Revisionsgesellschaften wohl nur Eingeschränkter Spielraum besteht, gewisse Prozesse und Inhalte anzupassen und Empfängergerichter zu machen. |
| ZKB | Mit der zunehmenden Formalisierung durch Aufsicht und Standards haben sich unseres Erachtens die Qualität und die Leistungen der externen Revisionsgesellschaften weitgehend angeglichen. Kleinere Anbieter sind durch die Auflagen bez. Prüfstunden teilweise verschwunden. Mit der durchgesetzten Vereinheitlichung steht nunmehr die Person des Partners und des Senior Managers im Vordergrund. Der Erfolg des Mandates ist daher weitgehend personenabhängig geworden. Die regelmässige Partnerrotation nach 7 Jahren genügt. Für die immer wieder diskutierte Rotation der Gesellschaft gibt es keine Rechtfertigung, um den enormen Aufwand zu rechtfertigen. Insb. in diesem Bereich sehen wir keinerlei Handlungsbedarf. |
| Manser | Die Grossen sahen ab. |
| Egger | Au vu de la formation continue obligatoire ainsi que des exigences pour l'obtention d'un agrément, la qualité de la révision des entreprises d'audit peut être jugée de très bonne. |
| Poma | Die Qualität der Rechnungslegung dürfte sich verbessert haben, doch ist das Revisionsrecht nicht eindeutig kausal dafür. Andere Treiber, wie z.B. strengere Anforderungen aus dem Steuerrecht, dürften mindestens ebenso kausal für die Qualitätsverbesserung sein. |
| EL | Einleitend ist festzuhalten, dass es sich bei der Qualität der Revision um ein auch in der wissenschaftlichen Literatur höchst kontrovers diskutiertes Thema handelt. Es ist daher nicht verwunderlich, dass keine allgemein anerkannte Definition von Qualität einer Revision existiert. Der International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) verfolgt in seinem Audit Quality Framework einen prozessorientierten Ansatz, bei welchem verschiedene Faktoren berücksichtigt werden, die während der Durchführung einer Revision eine Rolle spielen könnten. Damit wird auch eine Verknüpfung mit den Qualitätssicherungsstandards des Berufsstands (ISQC 1 resp. QS 1) hergestellt. Nach diesem Ansatz resultiert eine Revision von hoher Qualität, wenn alle relevanten Standards eingehalten werden. Aus ähnlichen Überlegungen arbeiten verschiedene Revisionsaufsichtsbehörden in jüngerer Zeit mit sog. Audit Quality Indicator, welche einen Hinweis auf die Qualität der Revision geben können sollen. Für die Schweiz sind LEIBFRIED/EBERLE anhand einer Befragung von Revisoren und der von ihnen geprüften Unternehmen, die im Auftrag der Treuhand-Kammer (heute EXPERTsuisse) durchgeführt wurden, zum Schluss gekommen, dass die Revision dazu beiträgt, Fehler in der Jahres-/Konzernrechnung zu identifizieren, die von den Unternehmen vor Veröffentlichung der Jahresrechnung alsdann korrigiert werden. |

| | |
|----------------------|---|
| Forstmoser | Qualität ist auf hohem Niveau. |
| Frage (4.1.7) | Wie beurteilen Sie die aktuelle Marktsituation für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bzw. für von zugelassenen Revisionsexperten bzw. von zugelassenen Revisoren geführte Revisionsunternehmen in der Schweiz? |
| RAB | Die Dreiteilung der Revisionsunternehmen in «staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen», «zugelassene Revisionsexperten» und «zugelassene Revisoren» und die damit verbundene differenzierte Regulierung in drei Marktsegmenten hat sich bewährt. Eine mögliche Aufspaltung in weitere Segmente ist nicht angezeigt. Die Marktsituation i.S. von genügend Wettbewerb und genügend Auswahl an qualifizierten Prüfern ist in den jeweiligen Marktsegmenten gut bis sehr gut. Einschränkungen gibt es nur bei der Prüfung von global tätigen Publikumsgesellschaften, wo je nach Branche in der Schweiz nur die «Big 5» bzw. «Big 4» oder faktisch sogar nur ein oder zwei Revisionsunternehmen zur Auswahl stehen. Die RAB hat jedoch keinen gesetzlichen Auftrag, den Wettbewerb unter den Revisionsunternehmen zu regulieren, und im Weiteren wäre das Problem des Oligopols der «Big 4» nur auf globaler Ebene zu lösen. |
| EXPERTsuisse | Der Revisionsmarkt ist generell ein gesättigter Markt. Signifikantes Wachstum im Kerngeschäft Wirtschaftsprüfung entsteht in den Revisionsunternehmen vornehmlich durch Zukauf von Unternehmen bzw. aufgrund von Zusammenschlüssen. Zudem besteht im Bereich der Audit-Dienstleistungen Preisdruck in allen Segmenten |
| TREUHAND SUISSE | Es wird für von zugelassenen Revisoren geprüfte Revisionsunternehmen in der Schweiz zusehends schwierig, die wachsenden gesetzlichen und aufsichtsrechtlichen Vorgaben zu erfüllen. Es ist wahrscheinlich, dass diese Unternehmen ihre Revisionstätigkeiten mittel- oder langfristig aufgeben müssen, weil sie die Vorgaben nicht mehr erfüllen können; eine schleichende Spezialisierung und Verdrängung zulasten kleinerer Revisionsunternehmen ist im Gange. Erschwerend kommt hinzu, dass die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle, sofern eine Spezialprüfung im Unternehmen nötig wird, diese nicht selbst durchführen kann, sondern auf einen Revisionsexperten Rückgriff nehmen muss. |
| economiesuisse | Die bestehenden Einschränkungen (Beratung bei gleichzeitiger Revision) erschweren den Business Case für die Revisionsgesellschaften. Eine Kundenbindung wird erschwert, dies führt zu Kostendruck und hat Einfluss auf die Qualität der Revision. |
| sgv | Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen bilden ein faktisches Kartell. Dieses Kartell benützt seine Marktmacht. |
| ZKB | Die Auflagen bez. des Verbotes von Beratung und Prüfung sowie der jährlichen Prüfungsstunden schränken die Auswahl einer Gesellschaft für Sonderaufgaben stark ein. In der Praxis ist ein Institut wie die Zürcher Kantonalbank weitgehend auf die B4 eingeschränkt. |
| Stutz | Der Wettbewerb unter den Revisoren ist gross; deshalb gehe ich immer auf den, der alles aus einer Hand anbieten kann. Alles andere ist zu teuer, zu umständlich und hilft gar nicht. |

| | |
|-------|--|
| Egger | En ce qui nous concerne, nous sommes plus souvent dans le cas de refus de nouveaux mandats que dans la recherche de nouveaux clients. |
| Poma | <p>Der Markt für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen ist in der Schweiz klein und eng. Im Bereich regulatorischer Prüfungen (insb. im Finanzmarktaufsichtsrecht) muss von einem faktischen Preiskartell der Anbieter ausgegangen werden. Solange Partner der grossen Prüfgesellschaften Millionen-einkommen in einem sehr engen Markt verdienen, kann nicht von Wettbewerb ausgegangen werden.</p> <p>Bei den von Revisionsexperten geführten Revisionsunternehmen besteht grundsätzlich genügender Wettbewerb. Durch Einschränkungen im unlängst revidierten Revisionsrecht (Verbot der Durchführung finanzmarktregulatorischer Prüfungen durch Revisoren, die selbst finanzintermediäre Tätigkeiten ausüben), zeigen sich teilweise regionale Verwerfungen. So sind im Wirtschaftsraum Südschweiz/Tessin sehr viele von Revisionsexperten geführte Revisionsunternehmen aus dem Markt für regulatorische Prüfungen nach dem GwG ausgetreten, was zu einem ungenügenden Angebot an lokal verankerten, genügend qualifizierten Revisoren und Revisionsunternehmen geführt hat.</p> <p>Durch grossen Einsatz konnte die Qualität der regulatorischen Prüfungen bei Finanz-KMU in den vergangenen Jahren stark verbessert. Durch einen gesetzgeberischen Federstreich wurde ein erheblicher Teil dieser Verbesserungen zunichte gemacht. Die Investitionen in die Bildung in diesem Bereich haben sich als wertlos erwiesen.</p> |
| Ruch | Der Markt spielt. Es ist jedoch festzustellen, dass es anspruchsvoller wird, Revisionsmandate – aufgrund der Anforderungen – «kostendeckend» abzuwickeln, was zu einer Konsolidierung im Markt und einer möglichen «Querfinanzierung» durch andere Dienstleistungen führt (schafft wiederum die Problematik der Unabhängigkeit). |
| EL | <p>Die Marktsituation in der Schweiz war nicht Gegenstand der Kommentierung im Zürcher Kommentar, weshalb wir hier nur summarisch Stellung nehmen.</p> <p>Grundsätzlich bewegen sich die Revisionsunternehmen in einem Spannungsfeld von (zunehmend) regulierter Tätigkeit/Branche und privatwirtschaftlicher (gewinnorientierter) Zwecksetzung. Daraus ergeben sich Konflikte, welche die Attraktivität der Branche schmälern und dadurch langfristig zu einer Gefährdung der Qualität der Revision beitragen kann. Eine industrieökonomische Analyse der Wirtschaftsprüfung in der Schweiz würde in dieser Hinsicht sicherlich interessante Erkenntnisse zu Tage fördern. Die Wirtschaftsprüfungsbranche ist allerdings aufgrund des Fehlens von öffentlich verfügbaren Informationen als wissenschaftlicher Untersuchungsgegenstand weitgehend unbearbeitet. Regelmässig untersucht wurde die Konzentration auf wenige grosse Anbieter (Deloitte, E&Y, KPMG und PwC; sog. Big 4) von Revisionsdienstleistungen in verschiedenen Staaten. Es liegt unbestrittenermassen in vielen Staaten eine Marktkonzentration durch die grossen Revisionsgesellschaften (Big 4) vor (sowohl bei der Erbringung von Revisions- als auch bei Beratungsdienstleistungen). Vor dem Hintergrund der Diskussion, dass es sich bei den Big 4 bzw. dem Revisionsmarkt um eine oligopolistische Struktur handelt, ist die Tatsache zu beachten, dass in unterschiedlichen Staaten unterschiedliche Revisionsgesellschaften Marktführer sind.</p> <p>Sicherlich unbestritten ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Revision eines kotierten, international tätigen Unternehmens unterschiedliche Anforderungen an die Revisionsstelle stellt als die Revision eines KMU. Daher sind verschiedene Revisionsarten und unterschiedliche Zulassungen sinnvoll.</p> |

| | |
|---------------------------|--|
| Forstmoser | Aufgrund des bestehenden Oligopols ist die Wettbewerbssituation nicht optimal. Es muss aber auch anerkannt werden, dass eine weltweit kompatible Revision hohe Kosten verursacht. |
| Revisionsrecht | Spezifische Punkte (Bericht Kapitel 4.2) |
| Aktiengesellschaft | Revisionspflicht Ordentliche Revision (Art. 727 OR) |
| Frage (4.2.1) | Hat sich die Unterscheidung zwischen Publikumsgesellschaften und anderen wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen bewährt? |
| RAB | Die Unterscheidung zwischen Publikumsgesellschaften und anderen wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen hat sich bewährt. |
| EXPERTsuisse | Nicht sämtliche wirtschaftlich bedeutenden Gesellschaften sind zugleich auch Publikumsgesellschaften. Daher ist eine Unterscheidung zwischen Publikumsgesellschaften und anderen wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen wichtig und richtig, da in beiden Kategorien ein besonderes, erhöhtes Schutzinteresse (ausserstehender) Anspruchsgruppen besteht und daher eine Ordentliche Revision gerechtfertigt ist. |
| TREUHAND SUISSE | Es hat sich bewährt, dass an Stelle einer rechtsformabhängigen Regelung eine wirtschaftliche Betrachtungsweise getreten ist. |
| economiesuisse | Wir erachten die Unterscheidung als sinnvoll, die Grössenkriterien könnten allenfalls diskutiert werden. |
| Zurich | Wir erachten die Unterscheidung als sinnvoll, die Grössenkriterien könnten allenfalls diskutiert werden. |
| sgv | [Anmerkung der Experten: der sgv ist gem. erhaltener Auskunft ein Verein, dessen Corporate Governance im Bereich der Finanzberichterstattung analog zur AG erfolgt.]. Der sgv wird ordentlich revidiert. Die Entscheidung erfolgte nicht anhand der Grösse, sondern wegen Anspruchsgruppenerwartungen. |
| Ethos | Ethos considère qu'il est indispensable de maintenir l'obligation de contrôle ordinaire pour les sociétés ouvertes au public comme la loi le prévoit actuellement. Selon Ethos, il serait envisageable et judicieux de prévoir des exigences supplémentaires pour les sociétés ouvertes au public comme des règles supplémentaires d'indépendance (cf. prise de position concernant l'art. 728 CO en p. 4), l'obligation de vérification de l'efficacité du système de contrôle interne (cf. prise de position concernant l'art. 728a CO en p. 9) et des exigences supplémentaires en matière de transparence du rapport destiné à l'assemblée générale (cf. remarque complémentaire en p. 15). |
| Swipra | Unserer Beurteilung nach ja. Diese Beurteilung bezieht sich auf persönliche Erfahrungen als VR bzw. CFO. |
| Manser | Ja, immer noch zu viel Revision. |
| Stutz | Unternehmen, die ihre Aktien an Börsen handeln, sollen sich selbst Regeln geben, wie die revidiert werden wollen. KMU und Private Firmen, die nicht an der Börse ihre Aktien handeln sollen frei entscheiden können, welche Art der |

| | |
|----------------------|--|
| | Revision sie nehmen. Das ist nichts anderes als logisch. |
| Poma | <p>Die Ordentliche Revision ist für KMU in der Schweiz grundsätzlich von wenig Bedeutung. Das ist gut so – und sollte so bleiben.</p> <p>Bei der Prüfung konsolidierungspflichtiger Unternehmen, sollte für schweizerische Holdinggesellschaften die Möglichkeit geschaffen werden, die Konsolidierung auf einer tieferen Stufe in der Gruppe anzusiedeln.</p> |
| EL | <p>Gem. unserer Ansicht hat sich die Unterscheidung zwischen Publikumsgesellschaften und anderen, wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen weitgehend bewährt. Sie beruht – wie unter Ziff. 5 zu den Generellen Punkten ausgeführt – auf unterschiedlichen Schutzziele und ist auch international verbreitet.</p> <p>Die mit der Einführung des Gesetzes verbundenen Auslegungsfragen zu Begriffen (Beitrag zum Umsatz an eine Konzernrechnung, Umsatzerlös, Vollzeitstellen) sind in der Zwischenzeit weitgehend geklärt (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 727 OR N 31 ff.).</p> |
| Frage (4.2.2) | Wie beurteilen Sie die Grössenkriterien? |
| RAB | Die Grössenkriterien sind 2012 stark nach oben angepasst worden. Sie sind sehr hoch angesetzt (v.a. mit Blick auf die Anzahl der Vollzeitstellen) und sollten nicht noch weiter angehoben werden. |
| EXPERTsuisse | Die Festlegung von Schwellenwerten zur Differenzierung von Unternehmen und korrespondierenden Revisionsarten ist letztlich ein politischer Entscheid. Gleichwohl erscheinen uns die heutigen Schwellenwerte («20-40-250») als recht hoch, zumal im 2012 keine tiefergehende Diskussion über sachgerechte Schwellenwerte geführt wurde, sondern das Parlament die Erhöhung der Grössenkriterien mit generellem Verweis auf hohe Revisionskosten beschloss. |
| TREUHAND SUISSE | Die Grössenkriterien erscheinen zweckmässig. |
| veb | Die Grössenkriterien bzw. Schwellenwerte halten wir für vernünftig; sie sollten jedoch nicht noch weiter erhöht werden. |
| economiesuisse | Wir erachten die Unterscheidung als sinnvoll, die Grössenkriterien könnten allenfalls diskutiert werden. |
| Zurich | Wir erachten die Unterscheidung als sinnvoll, die Grössenkriterien könnten allenfalls diskutiert werden. |
| Swipra | Grössenkriterien sind immer arbiträr. Gerade auch, weil diese Regelungen erst seit Kurzem bestehen, sehen wir keinen Anpassungsbedarf der Grössenkriterien, weil auch andere Grössenordnungen genau so falsch oder richtig sein würden. |
| Manser | Mehr Flexibilität. |
| Egger | Les critères de taille sont adaptés, surtout après leur modification. |
| Poma | Die Grössenkriterien sollten keinesfalls nach unten korrigiert werden. |

| | |
|---------------------------|--|
| Ruch | Die Grössenkriterien sind gut angesetzt und führen zur gewünschten Kategorisierung. |
| EL | <p>Grössenkriterien</p> <p>Die Qualifikation wird anhand der Referenzgrössen Bilanzsumme (ökonomisches Gesamtvolumen), Umsatzerlös (Ertragskraft) und Vollzeitstellen (Produktionsfaktor) vorgenommen. Diese Referenzgrössen werden auch betreffend Verpflichtung zur Erstellung einer Konzernrechnung (Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR) und zur Abgrenzung von wirtschaftlich bedeutenden Gesellschaften zu KMU im Fusionsgesetz (Art. 2 lit. E FusG) herangezogen. Auch in den EU-Richtlinien dienen diese Referenzgrössen der Differenzierung gesellschaftsrechtlicher Anforderungen (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 727 OR N 54). Denkbar wären auch andere Kriterien gewesen, wie das Bestehen von Fremdfinanzierung oder von Minderheitsaktionären.</p> <p>Erhöhung der Schwellenwerte</p> <p>Die Erhöhung der Schwellenwerte von 10 Millionen Schweizer Franken Bilanzsumme auf 20 Millionen Schweizer Franken, von 20 Millionen Schweizer Franken Umsatzerlös auf 40 Millionen Schweizer Franken und von 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt auf 250 wurde ausschliesslich unter dem Aspekt der Kosten der Revision diskutiert. Vernachlässigt wurde daher der mit der Revision verbundene Nutzen, nicht nur für die geprüfte Gesellschaft selbst, sondern für Dritte (Gläubiger, Neuaktionäre etc.). Wie in der Studie zum Nutzen der Revision dargelegt sind nicht nur die Kosten, sondern auch der Nutzen bei der Ordentlichen Revision höher als bei einer Eingeschränkten Revision. Insofern hat die Erhöhung der Schwellenwerte insgesamt nicht nur zu einer Verringerung der Revisionskosten, sondern auch zu einem Abbau des mit einer Ordentlichen Revision verbundenen, höheren Nutzens geführt. Es wäre wünschenswert, dass solche Überlegungen bei der Festlegung von Schwellenwerten in Zukunft vom Gesetzgeber miteinbezogen werden. Die Auswirkungen der Erhöhung der Schwellenwerte können daher zum heutigen Zeitpunkt nicht abschliessend beurteilt werden. Es sollte untersucht werden, ob die Befürchtungen, dass ein Zusammenhang zwischen Revisionsart und Konkurswahrscheinlichkeit besteht oder dass die Bandbreite der von der Eingeschränkten Revision erfassten Unternehmen zu gross ist sowie ob die Erwartungen der Anspruchsgruppen bei grossen KMU mit den Vorgaben der Eingeschränkten Revision vereinbar sind.</p> |
| Forstmoser | Die Grössenkriterien scheinen mir sinnvoll. |
| Aktiengesellschaft | Revisionspflicht Eingeschränkte Revision (Art. 727a OR) |
| Frage (4.2.3) | Hat sich das Instrument der Eingeschränkten Revision bewährt? |
| RAB | Die Eingeschränkte Revision hat sich als «Revision light» für KMU grundsätzlich bewährt. |
| EXPERTsuisse | Die Eingeschränkte Revision für KMU ist ein wertvolles Instrument in der Wirtschaftsprüfung. Es entlastet jährlich rund 100'000 KMU administrativ und finanziell. Durch die Eingeschränkte Revision ist es möglich auch im KMU-Segment eine qualitativ hochstehende externe Überprüfung von Finanzinformationen für die unterschiedlichen externen Anspruchsgruppen sicherzustellen. |

| | |
|-----------------|---|
| | <p>Gelegentlich zeigt sich jedoch, dass die Revisionsart «Eingeschränkte Revision» bei der Prüfung von Jahresabschlüssen von mittelgrossen Gesellschaften, die sich an der Schwelle zur Ordentlichen Revision befinden, nicht unbedingt das optimale Produkt darstellt. In diesen Fällen wäre eine Ordentliche Revision, welche IKS-Beurteilungen einschliesst, angezeigt und wir würden uns wünschen, wenn die Unternehmen daher häufiger vom Instrument des Opting-up Gebrauch machen würden. Letztlich zeigen diese Fälle, dass die heutigen Schwellenwerte bereits recht hoch angesetzt sind. Eine nicht akzeptable Situation entsteht in diesem Zusammenhang – wie bereits vorerwähnt – aufgrund der tiefen Kriterien für die Zulassung als Revisor. Der Revisor, welcher häufig über keine ausreichende Grundbildung in Abschlussprüfung und Revisionswesen verfügt, kann mittelgrosse Unternehmen mittels Eingeschränkter Revision prüfen, und das notabene in Situationen, in welchen eine Ordentliche Revision sachgerechter wäre. Hier laufen Jahresabschlussrisiken bzw. allgemeine Risikosituation beim Prüfungskunden und Qualifikation des Prüfers zu weit auseinander.</p> <p>Davon abgesehen, halten wir – in der Schweiz – mit der Eingeschränkten Revision ein taugliches Mittel in der Hand, um den im KMU-Segment vielfach zu beobachtenden unterschiedlichen Interessen zu begegnen und vor allem auch dem unbestrittenen gesetzgeberischen Willen nach Kapital- und Gläubigerschutz gerecht zu werden.</p> <p>Mit dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision, neu in der Ausgabe 2015 (SER 2015), hat der Berufsstand die Eingeschränkte Revision insoweit praxisgerecht ausgestaltet und insb. dank adäquater Unabhängigkeitsdefinition dafür gesorgt, dass im KMU-Segment der Treuhänderansatz (im Sinne einer «umfassenden Kundenbetreuung») möglich ist (Möglichkeit der mandatsbezogenen organisatorischen und personellen Trennung bei Doppelmandaten).</p> <p>Die Eingeschränkte Revision leidet in der Aussenwahrnehmung jedoch gelegentlich – unter anderem im internationalen Kontext – unter ihrer Bezeichnung als «eingeschränkt». Wir regen in diesem Zusammenhang an die Begrifflichkeiten für die beiden Revisionsarten noch einmal zu überdenken.</p> <p>Klar ist jedoch, dass die Eingeschränkte Revision aufgrund ihrer Konzeption zu einer begrenzten Prüfungssicherheit führt und insoweit die Prüfungsaussage bei einer eingeschränkten Revision weiterhin – wie heute – negativ zu formulieren ist, andernfalls die Unterscheidbarkeit zur Ordentlichen Revision nicht gegeben wäre und damit im Adressatenkreis der Revisionsberichte Verwirrung entstehen würde.</p> <p>Für uns steht auch ausser Frage, dass bei den übrigen gesetzlichen Spezialprüfungen (wie etwa Kapitalherabsetzungsprüfungen, Zwischenbilanzprüfungen bei begründeter Besorgnis der Überschuldung) weder eine Eingeschränkte Revision noch ein Opting-out zulässig ist und insoweit die einschlägigen Schweizer Prüfungsstandards zur Anwendung gelangen. Der Gesetzgeber hat dies klar aus Gründen des Anleger- und Gläubigerschutzes so festgehalten (vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004, 4015). In diesen Fällen ist der Gläubigerschutz hoch zu gewichten, weshalb an Prüfungstiefe und Qualitätssicherung kein geringerer Massstab angelegt werden kann.</p> |
| TREUHAND SUISSE | Grundsätzlich hat sich das Instrument der Eingeschränkten Revision bewährt. Allerdings und wie oben bereits erwähnt, neigen in der Praxis die |

| | |
|----------------|---|
| | Aufsichtsbehörde und auch die Gerichte dazu, die Eingeschränkte Revision zu sehr an die Ordentliche Revision anzunähern. Infolgedessen konnten die Revisionskosten – anders als vom Gesetzgeber gewollt – nicht wesentlich gesenkt werden. |
| veb | Das Instrument der Eingeschränkten Revision hat sich bewährt, und der Aufgabenbereich ist zielführend. |
| economiesuisse | Hier haben wir unterschiedliche Rückmeldungen erhalten. Ein Teil unserer Mitgliedsinstitute erachtet die Eingeschränkte Revision als wenig sinnvoll, weder aus Sicht des revidierten Unternehmens noch aus Sicht der Revisionsstelle. Aus Unternehmenssicht zahlt man für eine Bestätigung, die nicht viel aussagt und deren Nutzen daher beschränkt ist, und aus Sicht Revisionsstelle (insb. Big Four) ist der Aufwand verglichen mit dem Ertrag sehr hoch. Ein anderer Teil unserer Mitglieder erachtet die Eingeschränkte Revision als sinnvoll; diese hat sich sehr bewährt. |
| Novartis | Das Instrument hat sich bewährt, weil die Eingeschränkte Revision von kleineren Konzerngesellschaften das Kosten und Nutzen-Verhältnis der Revision auf Konzernebene verbessert hat. |
| Zurich | Wir erachten die Eingeschränkte Revision als sehr sinnvoll. |
| sgv | Eingeschränkte Revision ist ein gutes Instrument, gerade aus KMU Sicht. Personelle Verflechtungen können theoretische ein Problem sein, sind es aber in der Praxis nicht. Gute Beratung ist pragmatischer als juristischer Formalismus. |
| Swipra | Wir begrüßen die Selbstregulierung, das Instrument hat sich aus unserer Sicht bewährt. Letztendlich liegt es in der Verantwortung des VR, wie er mit diesem Thema umgeht. Oftmals lässt aber auch die spezifische Situation eines Unternehmens kaum zu, dass eine Eingeschränkte Revision oder sogar der Verzicht möglich wäre (weil gewisse Stakeholders eben eine Ordentliche Revision verlangen). Entsprechend ist hier auf eine weitergehende Regulierung zu verzichten. |
| Fahnen Center | Eingeschränkte Revision ist ein gutes Instrument, gerade aus KMU Sicht. Personelle Verflechtungen können theoretische ein Problem sein, sind es aber in der Praxis nicht. Gute Beratung ist pragmatischer als juristischer Formalismus. |
| Manser | Ja. |
| Stutz | Opting-out ist schon gut, aber ab dem Moment an dem man eine Bankbeziehung hat, ist es nicht mehr realistisch. Lieber die Eingeschränkte Revision noch weiter abspecken. |
| Poma | In der Praxis zeigt sich zunehmend eine «neue Form» der Eingeschränkten Revision in Gestalt des «Review nach PS 109». Mit diesem Review können KMU einerseits dem Unternehmen wenig nahe stehenden Aktionären einen Prüfungsausweis liefern, der von der Unternehmensleitung in Absprache mit der Prüfgesellschaft gezielt auf die individuell vom geprüften Unternehmen |

| | |
|----------------------|---|
| | <p>generierten spezifischen Risiken abgestimmt hat. Die Akzeptanz solcher Reviews ist grundsätzlich hoch, ohne, dass die gesamte (massiv gestiegene) formelle Regulierungsdichte der Eingeschränkten Revision in allen Punkten (und oft sinnlos) beachtet werden muss.</p> |
| Ruch | <p>Ja. Wichtig ist jedoch bekannt zu machen, was das Ziel und der Prüfungsgang der Eingeschränkten Revision ist, um keine Erwartungslücke zu generieren.</p> <p>Zu vermerken ist, dass bei der Eingeschränkten Revision teilweise noch viel zu tief im Detail geprüft wird, was nicht der Zielsetzung entspricht (Prüftiefe ist auch getrieben durch die Praxis der RAB).</p> |
| EL | <p>Die Eingeschränkte Revision hat sich unseres Erachtens bewährt. Mit dem Standard zur Eingeschränkten Revision ist es der Branche gelungen, die Vorgaben des Gesetzgebers in der Selbstregulierung sinnvoll umzusetzen. Im Vorfeld der Einführung des Revisionsrechts 2005 geäusserte Befürchtungen, dass die Eingeschränkte Revision dazu beitragen könnte, die Erwartungslücke zu vergrössern, scheinen sich nicht bewahrheitet zu haben (auch wenn dazu keine gesicherten Erkenntnisse bestehen).</p> <p>Noch nicht abschliessend beurteilt werden kann, ob aufgrund der Erhöhung der Schwellenwerte es nicht zu einer zu grossen Ausdehnung des Geltungsbereichs der Eingeschränkten Revision gekommen ist (siehe Ausführungen zu den Schwellenwerten).</p> |
| Forstmoser | <p>Das Instrument der eingeschränkten Revision hat sich m.E. bewährt, wobei sich die eingeschränkte Revision freilich dem Niveau der Ordentlichen angenähert hat und überdies die Regel bildet.</p> |
| Frage (4.2.4) | <p>Hat sich das System des Opting-out bewährt (Art. 727a OR; Verzicht auf die Eingeschränkte Revision der Jahresrechnung)? Oder gibt es heute zu viele Kapitalgesellschaften, die keine gesetzlich vorgeschriebene Revision der Jahresrechnung durchführen?</p> |
| RAB | <p>Der Verzicht auf die Revision ist bei Rechtsformen mit einem Grundkapital und entsprechend beschränkter Haftung nicht unbedenklich. Ob es deswegen jedoch zur mehr Zahlungsausfällen und Insolvenzfällen gekommen ist, ist schwierig abzuschätzen und sollte einer vertieften Analyse unterzogen werden. Die Schwellenwerte für das Opting-out sollten jedoch in keinem Fall weiter erhöht werden.</p> |
| EXPERTsuisse | <p>Revision ist Systemschutz: Die Revision dient den Interessen vorab der Kapitalgeber. Diese erhalten ein unabhängiges Testat über die finanzielle Lage des Unternehmens. Aufgrund der grosszügigen Opting-out-Regelung gibt es im Segment der Kleinstfirmen der Unternehmen faktisch keine Revision mehr; weit über 80% verzichten auf die Revision. Die Revision kommt also nur noch da zum Tragen, wo entsprechende Drittinteressen unstrittig vorhanden und zu schützen sind.</p> <p>Auch oberhalb der Grenze von zehn Mitarbeitenden hat der «unmittelbare» Prüfungskunde oftmals kein (Eigen-)Interesse an einer externen Revision. Je nach Situation (Eigentumsverhältnisse, Finanzierung, Kunden/ Lieferantenbeziehungen etc.) haben jedoch weitere Anspruchsgruppen ein Interesse an geprüften Informationen.</p> <p>Aufgrund dessen und unter Beachtung der nachfolgenden Überlegungen sollte daher die Logik von Schwellenwerten und Opting-out-Möglichkeiten weiterhin</p> |

| | |
|-----------------|--|
| | <p>bestehen bleiben (wobei die Höhe der Schwellenwerte bzw. die Definition der Anzahl Mitarbeitender für das Opting-out naturgemäss nicht aufgrund objektiver Kriterien abschliessend festgelegt werden kann):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Aus Sicht der indirekten Kunden/Nutzer ist eine Eingeschränkte Revision gesamtwirtschaftlich günstiger, als wenn die verschiedenen Anspruchsgruppen je für sich selber entsprechende Validierungen machen müssten; 2. Aus Sicht der direkten Kunden (geprüfte KMU) steht der administrative und finanzielle Aufwand in einem vertretbaren Verhältnis zum Nutzen. Eine umfassende externe Betreuung – also die gleiche Treuhandunternehmung für Buchführungsunterstützung, punktuelle Wirtschaftsberatung und Revision – ist möglich; 3. Aus Sicht der Treuhandunternehmen liegt mit der Regelung der mandatsbezogenen Trennung bei Doppelmandaten eine praktikable Lösung vor, hinter die sich auch die Revisionsaufsichtsbehörde seit August 2015 stellt (vgl. «Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der Eingeschränkten Revision», Q&A-Papier der RAB, abrufbar unter https://www.rab-asr.ch/de/zulassung/revisionsunternehmen.html). <p>Gleichwohl leidet das heutige Opting-System unter einer erheblichen Schwäche. Wird seitens eines Unternehmens das Opting-out beschlossen, gibt es keine etablierten und wirksamen Kontrollmechanismen, die sicherstellen, dass ein «wachsendes» Unternehmen, welches die Opting-out-Schwelle (Art. 727a Abs. 2 OR) dereinst übersteigt, eine Abschlussprüfung durchführen lässt. Hier wäre es sinnvoll, wenn die Handelsregisterämter von Amtes wegen die Opting-out-Schwelle überwachen würden. Alternativ wäre zu überlegen, ob ein Opting-out nicht – wie de facto heute – bis auf «Widerruf», sondern stets nur für einen Zeitraum von z.B. fünf Jahren gelten soll. Danach müsste das zuständige Handelsregisteramt die Unternehmung auffordern, eine Revisionsstelle zu benennen oder aber erneut den Nachweis für die rechtmässige Befreiung von der Revision («Opting-out-Erklärung» zuhanden des Handelsregisteramtes) zu erbringen.</p> |
| TREUHAND SUISSE | Die Eingeschränkte Revision ist auch für Kleinunternehmen von Vorteil. Die objektive Beurteilung durch eine neutrale Revisionsstelle erhöht bei Dritten, die mit dem Unternehmen vor und in geschäftlichem Kontakt sind, das Vertrauen. Der Verzicht auf die Eingeschränkte Revision erspart in erster Linie Arbeit und Kosten für die Unternehmung. Bei einer finanziellen Schieflage besteht jedoch das Risiko, dass nicht rechtzeitig gehandelt und informiert wird; es fehlt an der kritischen Auseinandersetzung mit Dritten. Es stellt sich folglich die Frage, ob das «opting out» nicht eher noch eingeschränkt werden sollte. |
| veb | Die Möglichkeit des opting-out bedauern wir, geht es doch darum, auch Stakeholder ausserhalb der Eigentümer wie Steueramt, AHV, Kapitalgeber, Kreditoren usw. zu schützen und die Qualität des Jahresabschlusses im Vieraugenprinzip sicherzustellen. |
| economiesuisse | Wir begrüssen es aus einer gesamtwirtschaftlichen Betrachtung, dass unter gewissen Voraussetzungen (kleinen Verhältnissen) auf eine Revision verzichtet werden kann. |
| Manser | Opting out ist kein Problem. |
| Stutz | Opting-out ist schon gut, aber ab dem Moment an dem man eine Bankbeziehung hat, ist es nicht mehr realistisch. Lieber die Eingeschränkte Revision |

| | |
|---------------------------|--|
| | noch weiter abspecken. |
| Licht | Ja, ist ok. Und es sollte mehr geben. |
| Egger | L'opting out a fait ses preuves, mais nous pensons qu'il existe des sociétés soumises à révision ne font l'objet d'aucun contrôle. Elles ne représentent à notre avis qu'un très petit nombre. |
| Poma | Nach den Bestimmungen über das Opting-out ist die Revision bei familiär oder patronal geführten KMU faktisch nicht vorgeschrieben. Das Opting-out wird von solchen Unternehmen rege genutzt. |
| Ruch | Das System des Opting-out hat sich bewährt. |
| EL | <p>Unseres Erachtens besteht die Gefahr, dass das Opting out zu oft in Anspruch genommen wird, weil sich die Unternehmen vielfach nicht über die Konsequenzen bewusst sind. In der Praxis dürfe der Verzicht auf eine Revision dazu führen, dass z.B. im Falle von Kreditaufnahmen das «Versäumte» teuer nachgeholt werden muss.</p> <p>Zudem können die neuen Sorgfaltspflichten bei Barzahlungen über CHF 100'000 selbstverständlich auch Unternehmen treffen, die vom Opting out Gebrauch machten. Das ist nicht konsistent mit den neuen Bestimmungen des GwG (Art. 15 Abs. 1 GwG) zur Umsetzung der GAFI-Empfehlungen, welche für diesen Fall eine ausreichend qualifizierte Revisionsstelle vorsehen müssen für die Prüfung der Einhaltung der diesbezüglichen Pflichten des Unternehmens.</p> |
| Forstmoser | Das Opting-out geht m.E. zu weit. Vielleicht könnte man sich auch noch eine dritte Variante neben der Ordentlichen und der Eingeschränkten Revision vorstellen, eine Art Stichprobenkontrolle. Dabei könnte der Umfang der Prüfungsarbeiten noch weiter eingeschränkt werden, nicht aber die Qualifikation der Revisoren. |
| Aktiengesellschaft | Anforderungen an die Revisionsstelle bei Ordentlicher Revision (Art. 727b OR) |
| Frage (4.2.5) | Beurteilen Sie die Anforderungen als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? |
| RAB | Die Anforderungen sind zweckmässig. |
| EXPERTsuisse | <p>Wie schon erwähnt, reflektieren die Zulassungskriterien in ihrer heutigen Ausprägung die Anforderungen nicht, die an die verantwortungsvolle Tätigkeit der Abschlussprüfer und Revisionsstellen gestellt werden. Obschon massiv vielmehr Eingeschränkte Revision durchgeführt werden, sind im Revisionsregister knapp 2'000 Revisionsunternehmen und Einzelfirmen als Revisionsexperten (für Ordentliche Revisionen) zugelassen (im Vergleich: ca. 1'100 Revisionsunternehmen und Einzelfirmen mit Zulassung als Revisor). So kann im geltenden Recht eine Person, die über keine Grundausbildung im Revisionswesen verfügt und lediglich ein Jahr beaufsichtigte Fachpraxis nachweisen kann, de facto Unternehmen eingeschränkt prüfen, die einen Umsatz bis Fr. 40 Mio. oder eine Mitarbeiteranzahl von bis zu 250 Personen im Jahresdurchschnitt aufweisen.</p> <p>Das Revisionsregister und die Zulassungskriterien sollten insoweit neu ausge-</p> |

| | |
|---------------------------|--|
| | <p>staltet werden, um einen fairen Wettbewerb zu gewährleisten und die Revisionsqualität nachhaltig zu sichern. Es ist störend, dass Revisoren/Revisionsexperten, welche weder bei EXPERTsuisse noch bei Treuhand-Suisse Mitglied sind, die Anforderungen an einen professionellen Berufsstand teilweise kaum erfüllen, da sie zwar im Revisionsregister aufgeführt sind aber z.B. sich nicht kontinuierlich weiterbilden. Somit braucht es eine qualitätssichernde Präzisierung der Zulassungskriterien für natürliche Personen (revisionsspezifische Ausbildung sowie laufende Fachpraxis und Weiterbildung). Aufbauend auf der Grundzulassung liessen sich sodann weitere branchenspezifische Anforderungen («Spezialzulassungen») festlegen, sofern dies aus Gründen des Anleger- und Gläubigerschutzes und ggf. in Anbetracht der Komplexität gewisser Prüfungsgegenstände für angezeigt erachtet wird. In jedem Fall sind Zulassungskriterien für Abschlussprüfer und Revisionsstellen auf Gesetzesebene durch den Gesetzgeber, nicht hingegen auf dem Wege von Weisungen oder Rundschreiben durch Bundesbehörden, vorzugeben.</p> |
| TREUHAND SUISSE | Anforderungen erscheinen zweckmässig. Kein Änderungsbedarf. |
| economiesuisse | Zweckmässig und ausreichend. |
| Zurich | Als zweckmässig. |
| sgv | Die Anforderungen sind hoch. So hoch, dass sie nur wenige Anbieter erfüllen. Die Anforderungen könnten gelockert werden, damit mehr Wettbewerb entsteht. |
| Ethos | Les exigences sont actuellement appropriées selon Ethos. |
| ZKB | Diese sind angemessen. Wir sehen keinen Änderungsbedarf. |
| Egger | Néant. Pas d'expérience pratique. |
| Ruch | Die Anforderungen an die Revisionsstelle der Ordentlichen Revision sind zu hoch und für kleinere Revisionsunternehmen nicht mehr umsetzbar. Entsprechend verabschieden sich diese Unternehmen von der Durchführung der Ordentlichen Revision. Ob dies das Ziel des Gesetzgebers ist, sollte beantwortet werden. |
| EL | Die Anforderungen scheinen zweckmässig, so dass wir keinen dringenden Änderungsbedarf ausgemacht haben (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 727b-727c OR). |
| Forstmoser | Ok und wohl durch die Voraussetzungen für die internationale Anerkennung vorgegeben. |
| Aktiengesellschaft | Anforderungen an die Revisionsstelle bei Eingeschränkter Revision (Art. 727c OR) |
| Frage (4.2.6) | Beurteilen Sie die Anforderungen als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? |
| RAB | Die Anforderungen sind zweckmässig. |
| EXPERTsuisse | Vgl. Ausführungen zu Art. 727b OR. Unser Vorschlag betreffend Neukonzeption der Zulassungskriterien findet sich weiter hinten in den Bemerkungen zu Art. 3-6 |

| | |
|---------------------------|---|
| | RAG. |
| TREUHAND SUISSE | Anforderungen erscheinen zweckmässig. Kein Änderungsbedarf. |
| economiesuisse | Zweckmässig und ausreichend. |
| Manser | Interne Trennung ist nicht zeitgemäss. |
| Egger | Celles-ci ne doivent en tous cas pas être renforcées. |
| Poma | Wir erachten das Verbot finanzmarktrechtlicher Revisionen durch Prüfgesellschaften, die selbst einer (meist völlig nebengeordneten) finanzintermediären Tätigkeit nachgehen für sinn- und zwecklos. Die Qualität der Revisionen und finanzmarktlichen Prüfungen wird dadurch nicht verbessert, das Angebot für die Unternehmen ausgedünnt und wichtiges Knowhow im Treuhandbereich bleibt ungenutzt. |
| Ruch | Die Anforderungen sind zweckmässig. |
| EL | Die Anforderungen scheinen zweckmässig, so dass wir keinen dringenden Änderungsbedarf ausgemacht haben (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 727b-727c OR). |
| Aktiengesellschaft | Ordentliche Revision: Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 728 OR) |
| Frage (4.2.7) | Beurteilen Sie die Bestimmungen von Art. 728 OR als zweckmässig oder sind sie zu liberalisieren oder zu verschärfen? |
| RAB | Die Unabhängigkeit ist eine Grundvoraussetzung jeder glaubwürdigen und nutzenstiftenden Revision. Die Bestimmung von Art. 728 OR ist zweckmässig und sollte so belassen werden. Eine kleine Ausnahme gilt für die Bestimmung von Art. 728 Abs. 6 OR, in der im Einklang mit dem neuen Rechnungslegungsrecht (vgl. Art. 963 OR) das Leitungsprinzip durch das Kontrollprinzip ersetzt werden sollte. Dies ist in der laufenden Aktienrechtsrevision bereits vorgesehen. |
| EXPERTsuisse | Wir erachten die Bestimmungen von Art. 728 OR als zweckmässig und sachgerecht. Das Gesetz definiert gewisse Pflichtprüfungen, vor Allem die Prüfung der Jahresrechnung. Damit werden die unterschiedlichsten Anspruchsgruppen (Kapitalgeber, Mitarbeitende, Handelsregister und Öffentlichkeit, Steuerverwaltungen) geschützt. Im Gegenzug für diese gesetzlichen Aufträge verpflichtet sich der Berufstand zu Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und gewissenhafter Berufsausübung. Die Unabhängigkeit ist Kern und Fundament einer vertrauenswürdigen Revision. Die Unabhängigkeit der externen Wirtschaftsprüfung ist zwingende Voraussetzung für eine neutrale, objektive Betrachtung resp. Prüfung von Informationen und somit die Grundlage des Informationsnutzens für das geprüfte Unternehmen und erst recht für die verschiedenen Anspruchsgruppen. In der Beurteilung der Informationen im Jahresabschluss soll der Berufsangehörige sachlich, unvoreingenommen, nicht einseitig sowie frei von Interessenkonflikten sein. Voraussetzung für diese Objektivität ist die Unabhängigkeit des Berufsangehörigen gegenüber dem Revisionskunden. Der Wert einer Revision hängt insoweit nicht nur von der kritischen Grundhaltung und der fachlichen Kompetenz des Abschlussprüfers ab, sondern insb. auch vom «Empfinden» des |

| | |
|-----------------|---|
| | <p>Berichtsempfängers. Muss dieser davon ausgehen, dass es auf Seiten des Abschlussprüfers Abhängigkeiten und Interessenkollisionen gibt, wird er dem Revisionsbericht nicht vertrauen (können). Die Unabhängigkeit – sowohl die tatsächliche (independence in mind) wie auch die gefühlte (independence in appearance) – ist damit zentrales Element der Wirtschaftsprüfung und fundamentaler Grundsatz des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer. Der Gesetzgeber hat daher zu Recht die beiden Elemente «independence in mind» und «independence in appearance» als gleichwertige Ausprägungen der Unabhängigkeit in Art. 728 Abs. 1 S. 1 OR wie auch in Art. 729 Abs. 1 S.1 OR aufgenommen («Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein. »). In dieser Hinsicht sehen wir auch keine Unterschiede im Hinblick auf die beiden Revisionsarten und erachten wir die bestehende gesetzliche Regelung als sachgerecht.</p> <p>Wir regen jedoch folgende Klarstellung im Gesetz an: Dort, wo ein Unternehmen der Eingeschränkten Revision unterliegt, darf dessen Revisionsstelle unter Beachtung der personellen und organisatorischen Trennung an der Buchführung mitwirken. Es sollte – unter Beachtung dieser personellen und organisatorischen Massnahmen – damit auch zulässig sein, dass die Revisionsstelle für weitere gesetzliche Spezialprüfungen beigezogen wird, ohne dass diese – aufgrund Mitwirkens bei der Buchführung – ihre Unabhängigkeit in diesen Prüfungsfällen kompromittiert.</p> |
| TREUHAND SUISSE | <p>Einleitend ist festzuhalten, dass es korrekt ist, dass bei wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen an die Revisionsstelle punkto innere und äussere Unabhängigkeit hohe Anforderungen gestellt werden. Unter diesem Gesichtspunkt sind die im Art. 728 OR statuierten Parameter zweckmässig. Allerdings ist zu beachten, dass Art. 728 OR unbestimmte Begriffe beinhaltet, welche aufgrund der aktuellen Praxis der Revisionsaufsichtsbehörde, das «Heptalog» von Art. 728 Abs. 2 auch im Falle der Eingeschränkten Revision anzuwenden, zu einer unhaltbaren Rechtsunsicherheit in der Revisionsbranche führen. Als Beispiele können diesbezüglich die Begriffe «enge Beziehung» und «einheitliche Leitung» erwähnt werden. Diese Begriffe sind im Gesetz nirgends definiert und werden von der Revisionsaufsichtsbehörde so interpretiert, dass im KMU-Umfeld die ursprüngliche Idee des Gesetzgebers, bei der Eingeschränkten Revision, das Prinzip «alles aus einer Hand» zu ermöglichen, de facto nicht mehr realisierbar ist.</p> |
| veb | <p>Bez. Prüferunabhängigkeit sind wir zunächst ganz generell der Auffassung, dass Prüfungsurteile nur dann die Glaubwürdigkeit von Jahresabschlüssen erhöhen können, wenn der Abschlussprüfer unabhängig ist. Eine Beeinträchtigung vor allem der wahrgenommenen Unabhängigkeit sehen wir namentlich dann, wenn ein Prüfer</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anteile oder andere nicht unwesentlichen Interessen an dem zu prüfenden Unternehmen oder einem verbundenen Unternehmen hält • gesetzlicher Vertreter, Mitglied im Verwaltungsrat oder Angestellter des zu prüfenden Unternehmens oder eines verbundenen Unternehmens ist • selbst bei der Führung der Bücher oder der Erstellung des Jahresabschlusses mitgewirkt hat • für die interne Revision tätig war • Management- oder Finanzierungsaufgaben übernommen hat • versicherungsmathematische oder Bewertungsleistungen (z.B. Impairment- |

| | |
|----------------|--|
| | <p>Test) erbracht hat, die sich nicht unwesentlich auf den Jahresabschluss auswirken</p> <ul style="list-style-type: none"> • Personen beschäftigt, die nach den oben genannten Kriterien nicht Abschlussprüfer sein dürfen. |
| economiesuisse | Bestimmungen zur Unabhängigkeit sind zweckmässig und mit internationalen Bestimmungen vergleichbar, insb. SOX. |
| Novartis | Die in Art. 728 OR enthaltenen Bestimmungen zur Unabhängigkeit sind u.E. zweckmässig und benötigen weder einer Liberalisierung noch einer Verschärfung. Auch Art. 730a OR wonach bei einer Ordentlichen Revision die Person, die die Revision leitet, das Mandat längstens während sieben Jahren ausführen darf, hat sich u.E. bewährt. |
| Roche | Für Roche als ein global agierendes Unternehmen vereinfachen vergleichbare Standards in der Schweiz wie in der EU und USA Compliance-Prozesse. Auch überzeugen unseres Erachtens gewisse Unabhängigkeitsvorschriften im EU-Raum inhaltlich (wie zum Beispiel Anforderung einer unabhängigen Steuerberatung). |
| Zurich | Wir erachten die Bestimmungen zur Unabhängigkeit als zweckmässig und mit internationalen Bestimmungen vergleichbar, insb. SOX. |
| Ethos | L'art. 728 CO et l'art. 11 LSR comprennent les principes fondamentaux à respecter pour que l'organe de révision puisse être considéré comme indépendant. Cependant, Ethos est d'avis que les exigences d'indépendance devraient être renforcées, en particulier concernant la limitation des services autres que l'audit fournis par l'organe de révision. |
| Swipra | Es ist immer fraglich, ob mit einem Anforderungskatalog eine faktische Unabhängigkeit erreicht werden kann. Grundsätzlich vertreten wir eine eher liberale, i.e. weniger einschränkende Haltung. |
| ZKB | Die aktuellen Bestimmungen erachten wir als zweckmässig. |
| Manser | Liberalisieren. |
| Stutz | Weiss ich nicht. Unabhängigkeit gibt es ohnehin nicht – sowieso nicht beim Kartell der grossen Revisionsfirmen. |
| Poma | Eine Liberalisierung der Unabhängigkeitsvorschriften würde zu unerwünschten Ergebnissen führen |
| Ruch | Bei der Ordentlichen Revision ist das Modell der Unabhängigkeit in Ordnung (auch bez. Rotation). |
| EL | <p>Die Bestimmungen sind zweckmässig und entsprechen internationalen Konzepten wie dem IESBA Code of Ethics. So haben die Unvereinbarkeitstatbestände nach Art. 728 Abs. 2 OR eine Grundlage im IESBA Code of Ethics (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 105).</p> <p>Wenn der Gesetzgeber sich auf ein international verbreitetes Konzept abgestützt hat, sollte diesem Konzept auch bei der Rechtsanwendung gebührend Rechnung getragen werden. Die Einhaltung der berufsständischen Vorgaben</p> |

| | |
|----------------------|---|
| | zur Unabhängigkeit sollten in Art. 728 OR vorgeschrieben werden. |
| Forstmoser | Die Bestimmungen sind m.E. zweckmässig. |
| Frage (4.2.8) | Wie beurteilen Sie die Unabhängigkeitskriterien vor dem Hintergrund der schweizerischen und internationalen Vorschriften der Branche bzw. vor dem Hintergrund der Bestimmungen des RAG? |
| RAB | Die Vorgaben an die Unabhängigkeit sind zusammen mit den Vorgaben in Art. 11 RAG sachgerecht und erreichen das internationale Niveau. Im Vergleich zu einzelnen Ländern (USA, Frankreich, seit Juni 2016 ganze EU) sind die Vorgaben als liberal einzustufen. Beispielsweise gibt es keine Pflicht im Schweizer Recht, dass die Revisionsstelle nach einer bestimmten Anzahl Jahren das Mandat abgeben muss (sog. Externe Firm Rotation). |
| EXPERTsuisse | Die gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften in RAG und OR werden konkretisiert durch die seitens EXPERTsuisse herausgegebenen Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzU). Die RzU stellen eine prinzipienorientierte Umsetzung des IESBA Code of Ethics der IFAC dar. Der Code of Ethics wiederum stellt den global anerkannten Standard in Bezug auf ethisches Verhalten und Unabhängigkeit dar. Die Schweizerische Rechtswirklichkeit ist insoweit auch international kompatibel. |
| TREUHAND SUISSE | Aufgrund des Gesagten, ist es nötig, a) die im Art. 728 OR erwähnten Begriffe klarer zu definieren und b) klarzustellen, dass in Bezug auf die «Unabhängigkeit dem Anschein nach» zwischen der Ordentlichen und Eingeschränkten Revision ein Unterschied besteht. |
| veb | Das Rotationsprinzip bei der Ordentlichen Revision beurteilen wir, so wie es in der Schweiz zur Anwendung kommt, als zweckmässig. |
| economiesuisse | Das Schweizer Modell der internen Rotation praktikabler ist. Eine externe Rotation wäre sehr aufwendig und kostspielig und würde durch den Wechsel der Revisions-gesellschaft und allen Anpassungen neben dem Nutzen (Unabhängigkeit) auch gewisse operationelle Risiken, durch den Wechsel bergen. |
| Zurich | Wir denken, dass das Schweizer Modell der internen Rotation praktikabler ist. Eine externe Rotation wäre sehr aufwendig und kostspielig und würde durch den Wechsel der Revisionsgesellschaft und allen Anpassungen neben dem Nutzen (Unabhängigkeit) auch gewisse operationelle Risiken, durch den Wechsel bergen. |
| sgv | Übertriebene Kriterien, da es ohnehin keine Unabhängigkeit gibt. Wenn eine Stelle zu unabhängig von der anderen ist, heisst dies, sie versteht das Geschäft der zu überprüfenden auch nicht. |
| Ethos | L'art. 728 CO interdit à l'organe de révision de tenir la comptabilité et de fournir d'autres services qui entraînent un risque d'auto-révision. Les prescriptions internationales (Sarbanes-Oxley Act ainsi que la Directive et le Règlement UE sur le contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public) sont plus détaillées que la législation suisse : Les prescriptions internationales incluent des listes claires de services interdits, tandis qu'en Suisse les services pouvant entraîner un risque d'auto-révision ne sont pas explicitement mentionnés dans |

| | |
|-------|--|
| | <p>la loi, mais uniquement dans les Directives sur l'Indépendance d'EXPERTsuisse.</p> <p>Ethos considère que l'interdiction des services pouvant entraîner un risque d'auto-révision est primordiale. C'est pourquoi Ethos estime que ces services, qui sont mentionnés dans les Directives sur l'indépendance d'EXPERTsuisse, devraient être intégrés dans la loi.</p> <p>En dehors de la tenue de la comptabilité et la fourniture de services qui entraînent un risque d'auto-révision, la législation suisse actuelle ne limite aucunement la fourniture de services autres que l'audit par l'organe de révision. Bien qu'autorisés, ces services peuvent compromettre l'indépendance de l'organe de révision en raison des honoraires perçus, qui sont parfois nettement plus élevés que les honoraires perçus pour l'audit. Afin de préserver l'indépendance de l'organe de révision, le montant des honoraires reçus pour les services autres que l'audit devrait être limité à une fraction des honoraires reçus pour l'audit. Par exemple, la nouvelle réglementation UE fixe cette limite à 70% de la moyenne des honoraires reçus pour l'audit durant les trois dernières années.</p> <p>Il faut relever que, pour que la fixation d'une telle limite soit possible, il est fondamental d'harmoniser la manière dont les sociétés classifient les honoraires qu'elles paient à leur organe de révision.</p> <p>En Suisse, parmi les 203 sociétés actuellement incluses dans l'indice SPI, 19 sociétés (9%) ont versé des honoraires pour des services autres que l'audit supérieurs à 70% de la moyenne des honoraires pour l'audit durant les trois dernières années. Dans certains cas, le ratio est bien plus élevé que la limite prescrite par l'UE. En effet, pour certaines sociétés, le montant payé à l'organe de révision pour des services autres que l'audit équivaut à 4 fois la moyenne des honoraires payés pour l'audit durant les trois dernières années. Le ratio moyen entre les honoraires pour les services autres que l'audit et la moyenne des honoraires d'audit des trois dernières années est de 30% pour les 203 sociétés du SPI.</p> |
| ZKB | <p>Bei der Unabhängigkeit muss in einem kleinen Land wie die Schweiz auch mit ‚common sense‘ gearbeitet werden. Die ganzen Auflagen und Standards können verdeckte Konflikte nicht verhindern. Wieder ist die Tatsache relevant, dass man die verantwortlichen (Partner, leitende Revisoren, etc.) kennen muss um fehlende Unabhängigkeit erkennen zu können.</p> |
| Stutz | <p>Das EU Modell ist schlicht nicht durchdacht: Da werden nur Kosten generiert, das reduziert die Rendite ohne dass es zu mehr Schutz führt.</p> |
| EL | <p>Enge Beziehung</p> <p>Zum Unvereinbarkeitstatbestand der «engen Beziehungen» nach Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR enthält der IESBA Code of Ethics in den Ziff. 290.126 bis 290.131 relativ detaillierte Vorgaben (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 123). Nach diesen weltweit anerkannten Regelungen erfolgen in den grossen Revisionsunternehmen die Schulungen der Mitarbeiter und die erforderlichen Massnahmen werden getroffen (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 134). In der Branche herrscht eine gewisse Unsicherheit über die Auslegung von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR. Um Rechtssicherheit zu schaffen, sollte unter Umständen wie bei der Zivilprozessordnung (ZPO) und der Strafprozessordnung (StPO) die Reichweite der familienrechtlichen bzw. verwandtschaftlichen Verhältnisse gesetzlich geregelt werden. Im Falle einer Verwandtschaft oder Schwägerschaft</p> |

| | |
|----------------------|--|
| | <p>mit einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidungsfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär sollte im Grundsatz der Ausstandsgrund auf den zweiten Grad begrenzt werden (wie z.B. in Art. 47 Abs. 1 lit. E ZPO). Dies schliesst im konkreten Einzelfall nicht aus, dass auch entfernter verwandte Personen erfasst sein können, es ist in diesen Fällen aber die Funktion des Organmitglieds bei der geprüften Gesellschaft und dessen Einfluss auf die Erstellung der Jahresrechnung zu berücksichtigen (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 130).</p> <p>Nahestehende Personen</p> <p>Ein ähnliches Problem besteht im Zusammenhang mit Art. 728 Abs. 5 OR, wobei die Fehlerquelle schon bei der bundesrätlichen Botschaft zu orten ist. Für die Botschaft 2004 stimmen die Begriffe der engen Beziehung nach Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR und der nahestehenden Person nach Art. 728 Abs. 5 OR inhaltlich überein. Diese Aussage vermischt jedoch zwei verschiedene Themenbereiche, für die der Gesetzgeber auch unterschiedliche Begriffe gewählt hat. Bei der engen Beziehung nach Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR handelt es sich um einen international anerkannten Unvereinbarkeitstatbestand, der die geschäftlichen und persönlichen Beziehungen von natürlichen Personen mit einer Funktion im Revisionsunternehmen zu natürlichen Personen mit einer Funktion in der geprüften Gesellschaft oder zu einem bedeutenden Aktionär regelt. Art. 728 Abs. 5 OR regelt demgegenüber den persönlichen Geltungsbereich der Unabhängigkeitsvoraussetzungen bzw. die Zurechnung von Unvereinbarkeitstatbeständen zum Revisionsunternehmen oder zu natürlichen Personen mit einer Funktion im Revisionsunternehmen, wenn die Unvereinbarkeitstatbestände durch nahestehende Personen erfüllt werden (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 123).</p> <p>Der Begriff der nahestehenden Person wird in verschiedenen Rechtsgebieten für die unterschiedlichsten Konstellationen verwendet und nicht einheitlich definiert. Richtigerweise sollte man sich deshalb bei der Auslegung von Art. 728 Abs. 5 OR und der Zurechnung von Personen zum Revisionsunternehmen an den Selbstregulierungsvorschriften sowie an den europäischen Regelungen orientieren (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 226). Bei den natürlichen Personen unterscheidet der IESBA Code of Ethics, ob es sich um Angehörige der engen Familie (Ehegatten oder Lebenspartner sowie die finanziell abhängigen Personen) oder nahe Familienangehörige (Eltern, Kinder oder Geschwister, die nicht Angehörige der engen Familie sind) handelt (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 228). Die Selbstregulierungsvorschriften enthalten betreffend die Zurechnung der nahestehenden Personen zu den einzelnen Unvereinbarkeitstatbeständen relativ detaillierte Regelungen. Dabei wird auch berücksichtigt, wie leicht das Vorliegen eines Unvereinbarkeitstatbestandes für das Revisionsunternehmen oder die geprüfte Gesellschaft erkennbar ist (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 231).</p> <p>Durch den Gesetzgeber könnte das Problem gelöst werden, wenn in Art. 728 OR stärker auf die internationalen Standards zur Unabhängigkeit Bezug genommen oder die Einhaltung der berufsständischen Vorgaben gar vorgeschrieben würde.</p> |
| Forstmoser | Die Unabhängigkeitskriterien sind relativ tief angesetzt, was m.E. sinnvoll ist. |
| Frage (4.2.9) | Wie beurteilen Sie das Modell der Europäischen Union mit der externen Rotation (der Revisionsstelle) gegenüber dem Schweizer Modell mit der internen Rotation (des leitenden Revisors)? |

| | |
|-----------------|--|
| RAB | Bei allzu langer Amtsdauer der Revisionsstelle ist eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit allerdings kaum zu bestreiten. Unklar ist, nach wie vielen Jahren der Wechsel der Revisionsstelle erfolgen soll. Die RAB steht einer starren gesetzlichen Regelung der Rotation kritisch gegenüber und schlägt vor, dem Verwaltungsrat zeitliche Leitplanken vorzugeben, innert denen das Mandat zumindest ausgeschrieben werden soll (z.B. 10 bis 14 Jahre). |
| EXPERTsuisse | Trotz globalen Standards hat jedoch die EU jüngst entschieden die Mandatsdauer des Abschlussprüfers bei Abschlussprüfungen im Zusammenhang mit sog. Public interest entities zu limitieren, dies als Mittel, um die Unabhängigkeit zu stärken. Unsere Erfahrungen wie auch die Erkenntnisse aus der vorerwähnten, bei den grossen Prüfungsgesellschaften und deren Kunden durchgeführten Erhebung der Universität St. Gallen belegen, dass die tatsächliche Unabhängigkeit nicht in unmittelbarer Abhängigkeit von der Mandatsdauer steht. Unseres Erachtens wird durch das gesetzliche Erfordernis der internen Rotation (Austausch des leitenden Revisors) dafür gesorgt, dass die kritische Grundhaltung und die professionelle Skepsis gewahrt werden. Zudem besteht bei einer externen Rotation die Gefahr des Verlusts von Mandats-Know how sowie damit einhergehend eine Gefahr für ein Absinken der Prüfungsqualität. Letztlich liegt es in der Verantwortung des Audit Committees bzw. des Verwaltungsrats die Unabhängigkeit der Revisionsstelle sicherzustellen und die Mandatsdauer unter Konsultation der Generalversammlung eigenverantwortlich festzulegen. |
| TREUHAND SUISSE | Weichen an sich nicht von den internationalen Vorschriften der Branche ab. Das Modell der externen Rotation erscheint weniger sinnvoll, da jeder Wechsel mit erneuten zusätzlichen Kosten (erhöhter Prüfungsaufwand) gekoppelt ist. Solange die Unabhängigkeitsrichtlinien eingehalten werden, sollte eine gute Zusammenarbeit nicht durch eine weitere Regelung gestört werden. Die interne Rotation hat sich bewährt. |
| economiesuisse | Die entsprechenden Prüfteams könnten insb. auch durch die neue Revisionsstelle abgeworben werden. Effektiver ist eine interne Rotation sowie ein gutes internes Kontrollsystem und ein gewissenhafter Revisionsausschuss. Die USA (PCAOB) sehen keine externe Rotation vor. |
| Novartis | Das Modell einer externen gesetzlich vorgeschriebenen Rotation wie das der Europäischen Union lehnen wir namentlich aus folgenden Gründen ab: <ul style="list-style-type: none"> • Es ist nicht erwiesen, dass der Zwang zur Rotation die Unabhängigkeit der Revisionsstelle erhöht. • Der Verlust an Wissen und die Beschränkung der Wahlmöglichkeit kann hingegen die Qualität der Revision gefährden. • Ein Zwang zur Rotation nimmt den Unternehmen die Freiheit, darüber zu entscheiden, welche Revisionsgesellschaft die beste Leistung im Interesse des Unternehmens und seiner Aktionäre erbringen würde. • Ein Zwang zur Rotation mit fixen Intervallen führt zu zusätzlichen Kosten für das Unternehmen ohne einen Mehrwert zu erbringen. • Unseres Erachtens gewährleistet die laufende Überwachung der Objektivität und Unabhängigkeit der Revisionsstelle durch das Audit |

| | |
|--------|---|
| | Committee effektiver die Unabhängigkeit der Revisionsstelle als ein Zwang zur Rotation. |
| Zurich | Als effektiver erachten wir eine interne Rotation sowie ein gutes internes Kontrollsystem und einen gewissenhaften Revisionsausschuss. Neben dem Blick zur EU darf auch nicht übersehen werden, dass zB die USA (PCAOB) keine externe Rotation vorsehen. |
| Ethos | La rotation du réviseur responsable est essentielle pour maintenir son indépendance en réduisant les excès de familiarité entre celui-ci et la direction de la société auditée. Par ailleurs, Ethos considère qu'une rotation régulière de l'organe de révision (par exemple tous les 20 ans) accentue cet effet, puisque toute l'équipe participant à la révision (et non seulement le réviseur responsable) change. Ceci permet d'avoir un regard totalement neuf sur la société auditée et d'éviter le développement d'une relation trop étroite entre les membres de l'équipe d'audit et les membres de la direction de la société auditée. Ceci évite aussi aux réviseurs de devenir « captifs » de leurs propres jugements historiques (ou de ceux de leurs collègues). En effet, il y a un risque réel que les réviseurs ne soient pas prêts à remettre en question leurs propres jugements passés puisque cela pourrait causer des dommages à la réputation de la firme d'audit. En Suisse, parmi les 203 sociétés actuellement incluses dans l'indice SPI, 49 sociétés (24%) ont le même organe de révision depuis plus de 20 ans. 5 sociétés ont le même organe de révision depuis plus de 50 ans. La durée moyenne des mandats des auditeurs des 203 sociétés du SPI est de 15 ans. |
| Swipra | Wir sehen keinen unmittelbaren Mehrwert durch die europäischen Bestimmungen. Es besteht eher die Gefahr, dass den Unternehmen und ihren Aktionären zusätzliche, eher unnötige Kosten entstehen. Eine Ausschreibung des Revisionsmandates ist ein aufwändiger Prozess und sollte den verantwortlichen Gremien des Unternehmens vorbehalten bleiben. In der Praxis wird ja gerade auch eine interne Rotation beim WP zum Anlass genommen, das Mandat zu überprüfen und ggf. auszuschreiben. Kommt der VR jedoch in dieser Situation zum Schluss, eine Neuausschreibung oder ein Wechsel sei nicht angezeigt, sehen wir nun nicht unmittelbar, weshalb der Regulator dann etwas anderes vorschreiben sollte. |
| ZKB | Gegenüber der Rotation der Gesellschaft sind wir gänzlich negativ eingestellt. Die Ausschreibung und Selektion einer neuen Revisionsstelle ist mit enormen Aufwand und Kosten verbunden. Das Feld der möglichen Kandidaten ist in der Schweiz für ein Institut unserer Grösse sehr limitiert. Die Einarbeitungszeit dauert über ein Jahr. Die Belastung für das Bankmanagement ist enorm. Um ein Mandat unserer Grösse stemmen zu können, müsste die neue Gesellschaft voraussichtlich das bisherige Revisionsteam abwerben, womit die ganze hehre Absicht zunichte gemacht ist. Die Rotation nach 7 Jahren und die Prozesse innerhalb der Revision genügen. Für die Rotation der Gesellschaft gibt es negativen Anschauungsunterricht in Nachbarländern. Dies muss man nicht noch wiederholen. |
| Manser | Nicht praxistauglich. |
| Poma | Das Modell der externen Rotation der Revisionsstelle in der EU ist für Grossunternehmen gedacht. Es ist für schweizerische Unternehmen wenig sinnvoll. |

| | |
|---------------------------|--|
| | <p>Wenn überhaupt, dann sollte es nur für ganz grosse Unternehmen substantiell über der Schwelle zur Ordentlichen Revision angewandt werden.</p> <p>Das Modell der externen Rotation wird in der EU (und dort in der Schweiz, wo es Unternehmen mit Auslandbezug «halbfreiwillig» anwenden) bereits dadurch unterlaufen, dass Prüfungsteams im Rahmen der Rotation zum neuen Prüfer wechseln. Der schweizerische Ansatz der Rotation des leitenden Prüfers ist besser.</p> |
| EL | <p>Im Zürcher Kommentar haben wir uns zu dieser Frage nicht geäussert. Die Befürworter der externen Rotation führen an, dass damit die Unabhängigkeit der Revisionsstelle und die Qualität der Revision gestärkt werden. Gleichzeitig – so zumindest die Absicht der EU – soll damit auch die Marktmacht der Big 4 verringert werden. Die Gegner der externen Rotation machen geltend, dass damit hohe Kosten (auch beim geprüften Unternehmen selbst) verbunden sind und es zumindest zu Beginn einer neuen Amtsdauer zu Qualitätseinbussen kommen kann.</p> <p>Gem. einer wissenschaftlichen Publikation ist zudem zumindest für Deutschland zu erwarten, dass die externe Rotation zu einer noch höheren Konzentration bei den Big 4 führt. Gleiches ist in der UK beobachtet worden, wo von Nicht-Big 4 geprüfte Unternehmen bei der Ausschreibung des Revisionsmandats überwiegend zu Big 4-Gesellschaften gewechselt sind. Anzufügen ist schliesslich auch noch, dass die externe Rotation international eine Ausnahme darstellt und sich die USA jüngst explizit dagegen ausgesprochen hat.</p> |
| Forstmoser | <p>Die interne Rotation ist vorzuziehen, die Kontinuität in der Bestellung der Revisionsstelle führt zu besseren Ergebnissen als eine externe Rotation. Der Wechsel von einem zum anderen System könnte finanziell sowohl für die betroffenen Gesellschaften wie auch für die Revisionsstellen ein Nullsummenspiel sein, mit schlechteren Resultaten nach einem Wechsel.</p> |
| Aktiengesellschaft | Ordentliche Revision: Aufgaben der Revisionsstelle (Art. 728a–c OR) |
| Frage (4.2.10) | Erachten Sie die Bestimmungen zu den Aufgaben der Revisionsstelle als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? |
| RAB | Die Aufgaben der Revisionsstelle sind zweckmässig. |
| EXPERTsuisse | <p>Die Revisionsstelle hat im Laufe einer Prüfung zahlreiche Ermessensentscheide zu fällen. Die RAB neigt dazu, im konkreten Einzelfall ihr eigenes Ermessen an dasjenige der Revisionsstelle zu setzen, was zu unsachgerechten Entscheidungen führen kann. Wir schlagen deshalb vor, dass dieses Ermessen gesetzlich verbindlich anerkannt wird (siehe dazu auch den vom Bundesgericht gestützten Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 7. Januar 2014 E. 5.1 sowie die neueren Ausführungen in der Literatur zur sog. «Auditor Judgement Rule»).</p> |
| TREUHAND SUISSE | <p>Art. 728a OR: Gegenstand und Umfang der Prüfung: Zweckmässig.</p> <p>Art. 728b OR: Revisionsbericht: Zweckmässig.</p> <p>Art. 728c OR: Anzeigepflichten: Evtl. wäre es sinnvoll, einen Zeitraum bzw. eine Frist für die Benachrichtigung des Richters durch den Verwaltungsrat oder die Revisionsstelle im Falle einer offensichtlichen Überschuldung vorzusehen, z.B. in Anlehnung an 725b Abs. 4 Ziff. 2 sowie Art. 725 Abs. 5 E-OR.</p> |

| | |
|----------------|---|
| economiesuisse | Zweckmässig, entspricht internationalen Standards. |
| Zurich | Zweckmässig, entspricht internationalen Standards |
| Ethos | <p>Ethos est d'avis que les attributions de l'organe de révision devraient inclure la vérification de la conformité du rapport de rémunération non seulement avec la loi et les statuts, mais aussi avec le cadre de référence comptable choisi par la société.</p> <p>Depuis l'entrée en vigueur de l'Ordonnance contre les rémunérations abusives (ORAb), les organes de révision des sociétés suisses cotées en bourse doivent vérifier si le rapport de rémunération est conforme aux dispositions légales et à l'ORAb. L'avant-projet de modification du Code des obligations (CO) transpose cette obligation dans la loi en stipulant que les organes de révision des sociétés cotées doivent vérifier si le rapport de rémunération est conforme aux dispositions légales et aux statuts.</p> <p>Contrairement à ce qui concerne les comptes, ni l'ORAb ni l'avant-projet de modification du CO ne prévoient que les organes de révision doivent vérifier si les montants indiqués dans les rapports de rémunération sont conformes à un cadre de référence. Ceci pose problème, notamment concernant les éléments suivants :</p> <p>(a) L'évaluation des rémunérations fondées sur des actions (titres de participation, droits de conversion et des droits d'option) :</p> <p>Les cadres de référence comptables généralement reconnus pour les sociétés cotées prévoient que les rémunérations fondées sur des actions soient évaluées à leur juste valeur à la date d'attribution, tandis que les dispositions légales ne prévoient pas de méthode d'évaluation pour ce type de rémunérations. Par conséquent, dans les rapports de rémunération, les sociétés sont autorisées à évaluer ces rémunérations à une valeur différente de la juste valeur (p. ex. valeur fiscale), ce qui contribue à induire les lecteurs des rapports de rémunérations en erreur.</p> <p>Ethos est d'avis que les rémunérations basées sur des actions doivent être évaluées à leur juste valeur à la date d'attribution.</p> <p>(b) Le respect du principe de rattachement des charges aux produits («accrual principle») :</p> <p>L'ORAb et l'avant-projet de modification du CO stipulent que certaines dispositions régissant la présentation des comptes (le principe de régularité, la présentation, la monnaie et la langue ainsi que la tenue et la conservation des livres) s'appliquent par analogie au rapport de rémunération. Cependant, il n'est pas mentionné que le principe de rattachement des charges aux produits s'applique également par analogie. Les sociétés sont donc autorisées à inclure dans leur rapport de rémunération, les bonus payés durant l'année sous revue (qui concernent la performance réalisée durant l'année précédente) plutôt que les bonus qui concernent la performance réalisée durant l'année sous revue et qui seront versés en début d'année suivante.</p> <p>Ethos estime qu'il est impératif que l'«accrual principle» soit respecté dans la présentation du rapport de rémunération.</p> <p>Ethos considère que les exigences concernant les indications qui doivent apparaître dans le rapport de révision destiné à l'assemblée générale (art. 728b CO et Circulaire 1/2015 de l'ASR) ne sont pas suffisantes pour les sociétés</p> |

| | |
|------|--|
| | <p>ouvertes au public. Pour améliorer la qualité, l'utilité et la pertinence de l'information fournie dans les rapports de révision destinés à l'assemblée générale des sociétés ouvertes au public, Ethos considère que la publication des informations suivantes devrait être exigée :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Une explication du concept de matérialité financière et de la façon dont le réviseur l'applique dans le cadre de la mission d'audit. • Une explication de la manière dont le périmètre de révision a été déterminé. |
| ZKB | Die Aufgaben sind gegenwärtig zweckmässig. Das Bestätigen der Existenz des IKS ist eher irreführend und könnte gestrichen werden (siehe unten). |
| Poma | Nach geltendem Recht gibt die Revisionsstelle ein Testat über die Existenz des IKS ab. Eine eigentliche Prüfung der Angemessenheit des IKS findet nur bei (finanzmarkt-)aufsichtlichen Prüfungen statt. |
| Ruch | Die Bestimmungen zu den Aufgaben sind in Bezug auf die notwendigen Stichproben und bez. Dokumentation zu umfassend. |
| EL | <p>Art. 728a OR</p> <p>Expectation Gap</p> <p>Die Hauptursache für die Haftung der Revisionsstelle ist der «Expectation Gap». Obschon es in Lehre und Rechtsprechung unbestritten ist, dass die Geschäftsführung nicht Prüfungsgegenstand ist, hält sich in der öffentlichen Meinung hartnäckig die Ansicht, die Revisionsstelle habe auch die Geschäftsführung des Verwaltungsrats und der Geschäftsleitung zu prüfen, das ganze Unternehmen zu durchleuchten und sämtliche Fehler aufzudecken. Diese Vorstellung ist ein Hauptelement der Erwartungslücke (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728a OR N 318).</p> <p>Dieses Problem wurde bereits im Gesetzgebungsverfahren zum Revisionsrecht 2005 erkannt. Für die bundesrätliche Botschaft 2004 führte die etwas general-klauselhafte Umschreibung der Prüfungsaufgaben in Art. 728 Abs. 1 aOR 1991 in der Praxis zu offenen Fragen und Abgrenzungsschwierigkeiten und zum Teil auch zu übertriebenen Erwartungen (Expectation Gap). Art. 728a OR sieht aus diesem Grund eine präzisere Definition der Prüfungsaufgaben vor (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728a OR N 4). In Art. 728a Abs. 3 OR wurde ausdrücklich geregelt, dass die Geschäftsführung des Verwaltungsrats nicht Prüfungsgegenstand ist. Damit sollte auch eine bessere Abgrenzung der Verantwortlichkeitskreise zwischen Verwaltungsrat und Revisionsstelle erreicht werden (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728a OR N 315). Die Regelung in Art. 728a OR ist aber nicht ausreichend.</p> <p>1.2. Anwendung der Prüfungsstandards</p> <p>Anwendung der Prüfungsstandards</p> <p>Ergänzend könnte in Art. 728a OR (und nicht nur in Art. 16a RAG für die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen) generell für die Ordentliche Revision ein Hinweis gemacht werden, dass der Revisor die Prüfungsstandards anwenden muss.</p> <p>Risikobasierter Prüfungsansatz</p> <p>In Art. 728a OR sollte festgehalten werden, dass der Revisor bei der Revision einen den risikobasierten Prüfungsansatz anwenden soll und stichprobenartig prüft. Auch, dass die Auswahl der Prüfungshandlungen im pflichtgemässen Ermessen des Prüfers liegt, sollte festgehalten werden.</p> |

| | |
|------------|---|
| | <p>Art. 728b OR Revisionsbericht</p> <p>Die Bestimmung erscheint zweckmässig und entspricht in weiten Teilen den internationalen Gepflogenheiten (mit Ausnahme der Abnahme-/ Rückweisungsempfehlung).</p> <p>Art. 728c OR</p> <p>Anzeigespflicht bei Gesetzesverstössen</p> <p>Die Anzeigespflicht gegenüber der Generalversammlung bei Gesetzesverstössen müsste aus folgenden Gründen überdacht werden.</p> <p>Bei grösseren Gesellschaften mit einer grossen Anzahl von Aktionären ist die Generalversammlung nicht das geeignete Gremium, um Straftaten zu verkünden und abzuhandeln. Zumindest bei Gesellschaften des öffentlichen Interesses erscheint eine Anzeigespflicht auch aus anderen Gründen als heikel. Bei Gesellschaften, deren Beteiligungsrechte oder Forderungsrechte kotiert sind, können festgestellte Rechtsverletzungen zudem kursrelevante Tatsachen darstellen und eine Informationspflicht der Gesellschaft nach den Regeln von Art. 53 f. KR auslösen (Ad-hoc-Publizität). Es ist demnach Sache des Verwaltungsrats und nicht der Revisionsstelle, über den Zeitpunkt und die Art der Kommunikation solcher Rechtsverletzungen zu entscheiden (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728c OR N 64).</p> <p>Es sollte untersucht werden, ob eine Anzeigespflicht an eine Behörde eine Lösung darstellen könnte (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728c OR N 65). Entsprechende Meldepflichten (an die FINMA) gibt es schon heute im Zusammenhang mit Finanzinstituten (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728c OR N 23). Eine solche Regelung sieht auch Art. 7 Abs. 2 der Verordnung EU Nr. 537/2014 vor. Danach informiert der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft die von den Mitgliedstaaten benannten Behörden, die für die Untersuchung solcher Unregelmässigkeiten verantwortlich sind, wenn das geprüfte Unternehmen die Angelegenheit nicht untersucht. Zu bedenken ist im Zusammenhang mit Anzeigepflichten allerdings, dass es für die Revisionsstelle vielfach schwierig zu beurteilen ist, ob eine deliktische Handlung tatsächlich vorliegt. Zudem stellt sich die Frage, welche strafrechtlich relevanten Handlungen zur Anzeige zu bringen sind. Sind es nur Handlungen im Zusammenhang mit der Jahresrechnung, oder auch andere Verstösse wie etwa gegen das Arbeitsrecht, Zollwesen oder Steuerrecht? Auch stellt sich die Frage, was die Konsequenzen sind, wenn die Revisionsstelle die Anzeige unterlässt oder wenn eine ungeRechtfertigte Meldung erfolgt ist (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728c OR N 59).</p> <p>Aus diesen Überlegungen sollten die von Art. 728c OR erfassten Gesetzesverstösse auf Delikte reduziert werden, die einen direkten Bezug zur Jahresrechnung haben. Als Beispiele nennt PS 701, A36-1, das Fehlen einer Konzernrechnung, Ausschüttungen aus laufender Rechnung (Art. 675 Abs. 2 OR), verbotene Kapitalrückzahlung, fehlende Zwischenbilanz (Art. 725 OR) oder wenn innerhalb von sechs Monaten keine Generalversammlung erfolgte.</p> <p>Überschuldungsanzeige</p> <p>Die geltende Regelung ist zweckmässig und ausreichend. Abzulehnen sind gesetzliche Sanierungsfristen (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728c OR N 148 ff. und N 161). Eine Berücksichtigung der konkreten Umstände im Einzelfall erscheint eine sachgerechte Lösung zu sein (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728c OR N 161).</p> |
| Forstmoser | Grundsätzlich zweckmässig. |

| | |
|-----------------|--|
| Frage (4.2.11) | Wie beurteilen Sie die Bestimmung, die Existenz des internen Kontrollsystems zu prüfen? |
| RAB | Überprüfenswert ist höchstens die Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems (IKS). Nach unserem Dafürhalten wäre es wohl sachgerecht, die Prüfung des IKS auf die Angemessenheit und Wirksamkeit auszudehnen, dafür aber keine IKS-Prüfung bei Unternehmen vorzusehen, die keine Gesellschaft des öffentlichen Interesses sind. |
| EXPERTsuisse | <p>Die Einrichtung eines internen Kontrollsystems für die Finanzberichterstattung (IKS) ist ein wichtiges Element, um die Qualität der Rechnungslegung zu gewährleisten. Ein mangelhaftes IKS erhöht das Risiko von Fehlern in der Rechnungslegung und damit auch das Prüfungsrisiko für den Abschlussprüfer. Unabhängig vom gesetzlichen Erfordernis ein IKS zu etablieren und unabhängig von einer allfälligen direkten oder unmittelbaren Prüfungspflicht des IKS wird ein Abschlussprüfer (bei einer Ordentlichen Revision) stets – im Einklang mit den zugrundeliegenden Prüfungsstandards – Beurteilungen zum IKS vornehmen.</p> <p>Mit der Bestimmung die Existenz des internen Kontrollsystems zu prüfen, hat sich die Unternehmenspraxis in den letzten Jahren auseinandergesetzt und diese profitiert vielfach von den Verbesserungsvorschlägen, die aus der IKS-Prüfung resultieren. Denkbar wäre jedoch eine stärkere Differenzierung, in welchen Segmenten die IKS-Prüfung in welcher Ausprägung als gesetzlicher Prüfungsgegenstand verankert sein sollte.</p> |
| TREUHAND SUISSE | Die Bestimmung, die Existenz des IKS zu prüfen, ist nicht sehr aussagekräftig. Wichtig ist, ob das bestehende IKS funktioniert, letztlich ist dies aber durch den Verwaltungsrat und nicht durch die Revisionsstelle sicherzustellen (Art. 716a Abs. 1 OR). |
| sgv | IKS ist Sache des Verwaltungsrats. Nur wenige Kompetenzen des VR werden extern überprüft. |
| Ethos | Ethos considère que l'organe de révision devrait non seulement confirmer l'existence du système de contrôle interne, mais aussi émettre une opinion sur l'efficacité du système de contrôle interne, comme c'est le cas aux Etats-Unis depuis 2002. En effet, seul un système de contrôle interne efficace peut empêcher ou détecter les fraudes et les erreurs, et garantir une gestion efficace et correcte ainsi que l'exactitude et l'intégralité des enregistrements comptables. |
| ZKB | Die Bestätigung der Existenz gibt den Aufsichtsorganen der Bank wenig Assurance. Wichtig ist, ob es funktioniert. Dies bedingt jedoch einen mehrjährigen Aufwand und eine enge Zusammenarbeit mit der internen Revision und anderen Kontrolleinheiten der Bank. |
| Poma | Die Existenzbestätigung ist eigentlich unsinnig – sie vermittelt wenig sinnvolle Information. Eine generelle Angemessenheitsprüfung würde zu einer Explosion der Prüfkosten führen, und wäre nicht sachgerecht. |
| Ruch | Die Bestimmungen bez. Existenz des internen Kontrollsystems sind so zu belassen; sicher nicht zu verschärfen. |
| EL | Die Bestimmung, das IKS zu prüfen, hat aufgrund des US-amerikanischen Sarbanes-Oxley Act Eingang ins Gesetz gefunden. Dieser verlangt, dass ein funk- |

| | |
|---------------------------|--|
| | <p>tionierendes IKS existieren muss und verlangt eine Feststellung dazu sowohl vom Verwaltungsrat als auch von der Revisionsstelle. Der Sarbanes-Oxley Act ist allerdings nur für börsennotierte Gesellschaften anwendbar.</p> <p>Während der parlamentarischen Beratungen zum Revisionsrecht ist Abstand genommen worden von einer Prüfung der Funktionsfähigkeit des IKS (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728a OR N 8). Verblieben ist die Prüfung der Existenz des IKS für alle Unternehmen, die ordentlich geprüft werden müssen. Im Vorfeld der Einführung des Revisionsrechts ist eine Diskussion entbrannt über die Prüfungshandlungen, die erforderlich sind, um die Existenz eines IKS zu bestätigen. Der Berufsstand hat dazu einen eigenen Prüfungsstandard (PS 890) erlassen, der inzwischen auf breite Zustimmung gestossen ist.</p> <p>Angesichts der Tatsache, dass der Verwaltungsrat aufgrund von Art. 716a OR die Verpflichtung hat, ein den Verhältnissen des Unternehmens angepasstes IKS einzuführen und aufrecht zu erhalten, könnte geprüft werden, ob das Existenzfordernis abgeschafft werden bzw. ersetzt werden könnte durch das Erfordernis eines funktionierenden IKS bei Publikumsgesellschaften.</p> |
| Forstmoser | Erfordernis der Prüfung der «Existenz» ist zu präzisieren bzw. im Sinne einer Glaubwürdigkeitsprüfung der Wirksamkeit zu verschärfen |
| Aktiengesellschaft | Eingeschränkte Revision: Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 729 OR) |
| Frage (4.2.12) | Beurteilen Sie die Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der Eingeschränkten Revision als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? |
| RAB | Die Unabhängigkeit ist auch bei der Eingeschränkten Revision von elementarer Bedeutung (s. vorne zu Art. 728 OR). Aus diesem Grund ist es sachgerecht, dass das Gesetz für beide Revisionsarten grundsätzlich dieselben Vorgaben an die Unabhängigkeit vorsieht. Die beiden Privilegien zu Gunsten der KMU-Revisionsstellen (Mitwirkung bei der Buchführung und Erbringung anderer Dienstleistungen mit dem Risiko einer Selbstprüfung [sog. «Doppelmandat», Art. 729 Abs. 2 OR] sowie keine Rotation des leitenden Revisors [Art. 730a Abs. 2 OR]) sind nach Ansicht der RAB vertretbar. Im Übrigen sieht das Gesetz aber keine Abstriche bei der Unabhängigkeit vor. Das entspricht seit der Einführung der Regelung 2008 auch der herrschenden Lehre und wurde in konstanter Rechtsprechung bestätigt. Für weitergehende Abstriche besteht keine sachlich fundierte Begründung. |
| EXPERTsuisse | <p>Wir erachten die Bestimmungen von Art. 729 OR ebenfalls als sachgerecht (vgl. dazu auch unsere Ausführungen zu Art. 728 OR).</p> <p>Die Durchführung von Doppelmandaten (Buchführungsunterstützung durch die als Revisionsstelle gewählte Prüfungsgesellschaft) oder das Anbieten von Dienstleistungen aus einer Hand sind insb. für KMU von grosser Wichtigkeit und entsprechen einem gewissen Bedürfnis dieser Unternehmen.</p> <p>Der Ausnahmetatbestand der Doppelmandate darf hingegen nicht dazu führen, dass dabei die Unabhängigkeit aufgeweicht und ganz generell in Frage gestellt wird. Eine solche Aufweichung würde innert kurzer Zeit zu einer massiven Entwertung der externen Revision führen. Eine Lockerung der Unabhängigkeitsvorschriften, wie sie derzeit von der Parlamentarischen Initiative Schneeberger («KMU-taugliche Lösungen sichern. Eingeschränkte Revision zum Schutz unserer KMU verwesentlichen» vom 19. Juni 2015) gefordert ist, ist</p> |

| | |
|-----------------|--|
| | <p>weder im Interesse der Branche noch im Interesse der Anspruchsgruppen. Bei der Forderung etwa, dass eine Beteiligung am Aktienkapital des Prüfkunden zulässig sein soll, stellt sich die Frage, in welcher Rolle der Prüfer künftig an der Generalversammlung des Prüfkunden teilnehmen würde. Könnte er als Aktionär seine eigene Wiederwahl mitbestimmen? Hier beschreitet die parlamentarische Initiative einen Irrweg. Es besteht die Gefahr, dass die Eingeschränkte Revision nicht mehr ernst genommen wird und ferner sämtliche Revisionsleistungen entwertet würden.</p> <p>Wie vorerwähnt, sind sowohl die tatsächliche (independence in mind) wie auch die gefühlte (independence in appearance) Unabhängigkeit unabdingbare Voraussetzungen für eine vertrauenswürdige und verlässliche Wirtschaftsprüfung. Auch im Bereich der Eingeschränkten Revision darf die Unabhängigkeit der Revisionsstelle weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein. Mit Blick auf das vom Gesetzgeber mit dem neuen Revisionsrecht OR 2008 verfolgte Hauptziel der Verlässlichkeit der Rechnungslegung und der Revision für Dritte ist die äussere Unabhängigkeit auch bei der Eingeschränkten Revision von zentraler Bedeutung. Die sich aus dem Grundsatz der independence in appearance ergebenden Unvereinbarkeitstatbestände in Art. 728 Abs. 2 OR gelten insoweit auch für die Eingeschränkte Revision. Vgl. zu diesem Themenkomplex auch das von EXPERTsuisse bei Dr. Christian Haas in Auftrag gegebene Gutachten betreffend die Unabhängigkeit der Revisionsstelle in der Eingeschränkten Revision, welches wir hier unserer Stellungnahme beifügen.</p> <p>Zwischen den beiden gesetzlichen Revisionsarten bestehen hiernach und nach unserer Auffassung keine wesentlichen Unterschiede, welche eine graduell unterschiedliche Betrachtung der Unabhängigkeit bei der Ordentlichen und bei der Eingeschränkten Revision rechtfertigen würden.</p> <p>Der Gesetzgeber hat jedoch zwei Ausnahmetatbestände geschaffen, namentlich das Fehlen einer Rotation des leitenden Revisors bei der Eingeschränkten Revision sowie die Möglichkeit der Mitwirkung bei der Buchführung (sog. Doppelmandate). Mit diesen beiden Ausnahmen ist der Gesetzgeber den spezifischen Bedürfnissen der KMU gerecht geworden. Vor allem durch das Fehlen einer Rotationspflicht kann der leitende Revisor seinen Revisionskunden längerfristig begleiten.</p> <p>Im Zusammenhang mit den Doppelmandaten besteht zwischenzeitlich Einigkeit, dass die erforderlichen personellen und organisatorischen Massnahmen, um eine einwandfreie Revision sicherzustellen, auf Mandatsstufe erfolgen können. Dieser Regelung im Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision hat sich die RAB angeschlossen. Gleichwohl regen wir folgende Klarstellung im Gesetz an: Dort, wo ein Unternehmen der Eingeschränkten Revision unterliegt, darf dessen Revisionsstelle unter Beachtung der personellen und organisatorischen Trennung an der Buchführung mitwirken. Es sollte – unter Beachtung dieser personellen und organisatorischen Massnahmen – damit auch zulässig sein, dass die Revisionsstelle für weitere gesetzliche Spezialprüfungen beigezogen wird, ohne dass diese – aufgrund Mitwirkens bei der Buchführung – ihre Unabhängigkeit in diesen Prüfungsfällen kompromittiert.</p> |
| TREUHAND SUISSE | <p>Wie oben bereits erwähnt, sollte die Abgrenzung zwischen der Ordentlichen und der Eingeschränkten Revision aus dem Gesetz noch klarer hervorgehen, um eine dem Gesetzgeber widersprechende Praxis der RAB zu verhindern. Der Gesetzgeber sieht durch die von ihm vorgesehene Mitwirkung in der Buchführung explizit einen Sachverhalt vor, welcher einen gewissen Anschein einer Abhängigkeit zulässt. Weiter hat der Gesetzgeber die Berichterstattungen</p> |

| | |
|----------------|---|
| | (positive versus negative Bestätigung) der beiden Revisionsarten doch sehr differenziert ausgestaltet. Der Gesetzgeber hat mit diesen unterschiedlichen Revisionsarten eine unterschiedliche Handhabung der Unabhängigkeitsvorschriften vorgesehen. Dieser Umstand muss entsprechend von den Behörden und den Gerichten berücksichtigt werden. |
| veb | Bei der Eingeschränkten Revision macht der Gesetzgeber die Ausnahme, dass die Mitwirkung bei der Buchführung und die Erbringung anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft grundsätzlich als zulässig erachtet werden. Wir halten diese Ausnahme für nicht unproblematisch, aber insb. in kleinen Verhältnissen vor dem Hintergrund der im Gesetz genannten verbindlichen Rahmenbedingungen (OR Art. 716a Abs. Ziff. 3 und 6, Art. 729 Abs. 2, Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3) für vertretbar. Die Revisionsstelle muss sich allerdings bewusst machen, dass sie bei der Mitwirkung in der Buchführung und der Erbringung anderer Dienstleistungen einem deutlich erhöhten Haftungsrisiko ausgesetzt ist. |
| economiesuisse | Zweckmässig. |
| Fahnen Center | Perso-nelle Verflechtungen können theoretische ein Problem sein, sind es aber in der Praxis nicht. Gute Beratung ist pragmatischer als juristischer Formalismus. |
| Manser | Zu streng und nicht praxistauglich. |
| Stutz | Ich will keinen unabhängigen Revisor. Ich will einen, der mir alles anbieten kann. Ich finde es heute schon eine Zumutung, dass ich mit mehreren Leuten der gleichen Treuhandfirma reden muss. |
| Licht | Das ist völlig unproblematisch. Die Verantwortung ist ohnehin bei mir. |
| KMU Forum | Le Forum PME est de l'avis que les règles du Code des obligations relatives à l'indépendance de l'organe de révision devraient être précisées. La commission soutient pour cette raison la motion 15.3355 de Mme la Conseillère nationale Daniela Schneeberger, qui demande que les articles 729 ss, 730 et 755 du CO soient révisés. Le Forum PME a fait des propositions concrètes d'adaptations des articles 729 et 730c CO dans sa prise de position relative au projet de révision du droit de la société anonyme. Veuillez trouver, dans le document ci-joint, les propositions y-relatives. Les petites fiduciaires ont réalisé ces dernières décennies, en règle générale, plusieurs tâches simultanément pour leurs clientes PME, tels que la préparation de la comptabilité, la révision des comptes (ou les audits selon les lois sur les marchés financiers), les décomptes fiscaux (p.ex. de TVA), le conseil en entreprise ou encore certains services dans le domaine de l'intermédiation financière. Grâce à une réglementation adaptée, les PME pouvaient couvrir leurs besoins auprès d'un seul partenaire, ce qui leur permettait de réduire leurs charges administratives, les coûts externes et d'obtenir un conseil de qualité de spécialistes connaissant bien leur entreprise et son fonctionnement. Les modifications législatives opérées ces huit dernières années et l'interprétation faite par l'ASR, entre autres des articles 729 et 730c CO, obligent de fait les PME à faire appel aux services coûteux de plusieurs partenaires qui connaissent moins bien les spécificités de leur entreprise et du secteur dans lequel elles sont actives. Elles doivent donc payer plus pour des services moins utiles. Ce résultat n'est pas acceptable, raison pour laquelle le Forum PME demande que des mesures législatives appropriées soient prises |

| | |
|---------------------------|--|
| | afin de corriger la situation. |
| Egger | Appropriées, pas de modifications nécessaires. |
| Poma | Wir erachten die Unabhängigkeitsvorschriften bei der Eingeschränkten Revision für genügend. |
| Ruch | Die Bestimmungen sind zu lockern (vor allem die Umsetzung bzw. die Interpretation bez. Auslegung der Unabhängigkeit, welche die RAB lebt, ist zu hinterfragen). |
| EL | <p>Der Gesetzgeber hat sich darauf beschränkt in Art. 729 Abs. 1 OR die Unabhängigkeit in einer Generalklausel festzuhalten, welche den identischen Wortlaut aufweist wie Art. 728 Abs. 1 OR. In Art. 729 Abs. 2 OR ist sehr knapp die Mitwirkung an der Buchführung geregelt.</p> <p>Nicht ausdrücklich geregelt hat der Gesetzgeber:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Den Geltungsbereich der Unabhängigkeitsvorschriften für sog. Spezialprüfungen, wenn die Jahresrechnung eingeschränkt revidiert wird (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 7); - Den persönlichen Geltungsbereich der Unabhängigkeitsvorschriften bei der Eingeschränkten Revision (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 8 ff.); - Die (sinngemässe) Anwendbarkeit der Unvereinbarkeitstatbestände nach Art. 728 Abs. 2 OR (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 15 ff.). <p>Entsprechend kontrovers wird die Auslegung von Art. 729 OR diskutiert (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 20). Diese Fragestellungen sollten durch den Gesetzgeber geregelt werden.</p> |
| Forstmoser | Mitwirkung bei der Buchführung ist problematisch, aber wohl im Interesse einer Optimierung des Nutzens vertretbar. Ist aber offenzulegen. |
| Aktiengesellschaft | Eingeschränkte Revision: Aufgaben der Revisionsstelle (Art. 729a–c OR) |
| Frage (4.2.13) | Erachten Sie die Bestimmungen zu den Aufgaben der Revisionsstelle als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? |
| RAB | Die Aufgaben der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle sind grundsätzlich zweckmässig. Es ist aber nicht ausgeschlossen, dass in der Praxis hie und da noch methodische Mängel auftreten und folglich zu viel oder umgekehrt zu wenig geprüft wird. |
| EXPERTsuisse | Unseres Erachtens ist der Prüfungsgegenstand im Gesetz klar und gut definiert. Die Eingeschränkte Revision entspricht im Kern der international verbreiteten Review. Dieses Produkt ist – u.a. dank des SER 2015 – wohl definiert und kann klar von der Ordentlichen Revision als Revisionsart für wirtschaftlich bedeutende Unternehmen und Publikumsgesellschaften abgegrenzt werden. Wenn gelegentlich bedauert wird, dass bei der Eingeschränkten Revision keine Abnahmeempfehlung vorgesehen ist, so entspricht dies jedoch der Systematik der Eingeschränkten Revision als «negative assurance engagement». Wenn im Einzelfall seitens des Prüfungskunden eine Abnahmeempfehlung gewünscht werden sollte, so steht mit der Ordentlichen Revision ein entsprechendes Prüfungsprodukt bereit (Opting-up). |

| | |
|-----------------|---|
| TREUHAND SUISSE | <p>Art. 729a OR: Gegenstand und Umfang der Prüfung: Zweckmässig</p> <p>Art. 729b OR: Revisionsbericht: Zweckmässig.</p> <p>Art. 729c OR: Anzeigepflichten: Evtl. wäre es sinnvoll, einen Zeitraum bzw. eine Frist für die Benachrichtigung des Richters durch den Verwaltungsrat oder die Revisionsstelle im Falle einer offensichtlichen Überschuldung vorzusehen, z.B. in Anlehnung an 725b Abs. 4 Ziff. 2 sowie Art. 725 Abs. 5 E-OR.</p> |
| economiesuisse | In der Praxis besteht nach einzelnen Rückmeldungen zwischen den Prüfhandlungen bei der Ordentlichen und der Eingeschränkten Revision kein wesentlicher Unterschied. |
| sgv | Das heute Recht erfüllt seine Zielsetzung und ist gut ausgelegt. Probleme sind die RAB, welche Vorschriften der Ordentlichen auf die eingeschränkte Revision ausdehnt und die eingeschränkt Revidierenden selber, die eher noch zu viele Prüfungshandlungen vornehmen. |
| Stutz | Man muss viel mehr flexibilisieren und Zusammenarbeit zulassen. |
| Poma | Wir verweisen auf die vorstehenden Ausführungen zum «Review nach PS 109», welche oft ein sinnvoller Instrument darstellt, als die Eingeschränkte Revision. |
| EL | <p>Art. 729a OR</p> <p>Bei den Aufgaben der Revisionsstelle besteht aus unserer Sicht kein dringender Handlungsbedarf. Der Inhalt der Aufgaben deckt sich – mit Ausnahme der Abnahme-/Rückweisungsempfehlung (siehe folgende Ausführungen) und der Prüfung der Existenz des IKS (siehe dazu die Ausführung zu Art. 728 a OR) – mit demjenigen der Ordentlichen Revision, was angesichts der Grösse der betroffenen Unternehmen sachgerecht ist.</p> <p>Die Tatsache, dass die Revisionsstelle keine Abnahme-/Rückweisungsempfehlung abgeben muss, stellt im internationalen Umfeld der Normalfall dar. Die Bedeutung dieser Empfehlung bzw. deren Fehlen scheint aus praktischer ebenso wie aus rechtlicher Sicht nicht dermassen wichtig, als dass das Gesetz dringend angepasst werden müssten.</p> <p>Art. 729b OR</p> <p>Die Berichterstattung lehnt sich richtigerweise stark an die anerkannten Berufsgrundsätze an. Die ist aus konzeptionellen ebenso wie aus praktischen Gründen zu begrüssen. Eine gänzlich unterschiedliche Art der Berichterstattung würde von den Lesern dieser Revisionsberichte nicht verstanden.</p> <p>Das Fehlen eines umfassenden Berichts an den Verwaltungsrat wird teilweise bedauert, stellt jedoch die Konsequenz der Natur der Eingeschränkten Revision dar, aufgrund derer die Revisionsstelle gar nicht über die notwendigen Informationen verfügt (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 729b OR N 69).</p> <p>Nichtdestotrotz findet vor allem während der Durchführung der Eingeschränkten Revision ein reger Informationsaustausch zwischen der Revisionsstelle und dem Unternehmen statt. Weil allerdings keine Pflicht zur Teilnahme an der Generalversammlung besteht, entfällt für die Aktionäre auch die Möglichkeit, der Revisionsstelle Fragen zu stellen (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 729b OR N 70).</p> <p>Art. 729c OR</p> |

| | |
|-----------------------|--|
| | <p>Im Gegensatz zu Art. 728c sind die Anzeigepflichten gegenüber dem Verwaltungsrat und der Generalversammlung bei Verstössen gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement in Art. 729c OR nicht erwähnt. Weshalb diese Anzeigepflichten nicht übernommen wurden, lässt sich aus den Materialien nicht herleiten (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 729c OR N 12). Es gibt keine stichhaltige Begründung, um die Anzeigepflicht bei der Eingeschränkten Revision grundsätzlich anders zu regeln als bei der Ordentlichen Revision (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 729c OR N 14). Eine Klärung durch den Gesetzgeber erscheint angebracht.</p> |
| Forstmoser | Grundsätzlich zweckmässig. |
| Frage (4.2.14) | Wie beurteilen Sie die Aufgaben bei der Eingeschränkten Revision vor dem Hintergrund der international üblichen Review (also spezifisch ohne angemessene Detailprüfungen)? |
| RAB | <p>Die Eingeschränkte Revision war ursprünglich tatsächlich als Review konzipiert. Durch die Einfügung der «angemessenen Detailprüfungen» (Art. 729a Abs. 2 OR) in der parlamentarischen Beratung hat der Gesetzgeber faktisch eine eigene Art der Prüfung geschaffen, die sich jedoch grundsätzlich bewährt hat. Bei Gelegenheit sollte man in der Marginalie zu Art. 729 OR den Verweis auf die «Review» entfernen, wie dies in der laufenden Aktienrechtsrevision beabsichtigt ist.</p> <p>In der Praxis wird hie und da behauptet, dass bei Prüfungen besonderer Vorgänge (z.B. Gründungs-, Kapitalerhöhungs- oder Fusionsprüfung) für Unternehmen unterhalb der Schwellenwerte von 20/40/250 (vgl. dazu vorne zu Art. 727 OR) keine positive, sondern eine negative Zusicherung (assurance) verlangt ist. Dies entspricht nicht dem geltenden Recht und sollte auch nicht geändert werden. Die Gründungs-, Kapitalerhöhungs- oder Fusionsprüfung stellen in wichtigen, aber auch missbrauchsanfälligen Situationen im «Leben» einer Kapitalgesellschaft sicher, dass bspw. Das Kapital voll gedeckt oder das Umtauschverhältnis von Kapitalanteilen angemessen ist. Diese Prüfungen sind gleichermaßen wichtig und teilweise sogar wichtiger als die Prüfung der Jahresrechnung. Vor diesem Hintergrund sind Abstriche von der Prüfungszusage nicht vertretbar.</p> |
| EXPERTsuisse | <p>Die vom Gesetz bei der Eingeschränkten Revision vorgesehenen Prüfungshandlungen ergeben naturgemäss oftmals nur begrenzt fundierte und stichhaltige Nachweise. Der Abschlussprüfer darf sich deshalb bei der Planung und Durchführung seiner Arbeiten auf plausible Ergebnisse abstützen. Er kann mangels gegenteiliger Hinweise von der Richtigkeit erhaltener Auskünfte und Unterlagen ausgehen (Grundsatz von Treu und Glauben). Dessen unbeschadet sind die Tatbestandsvoraussetzungen der Haftung der Revisionsstelle bei Eingeschränkter und Ordentlicher Revision identisch. Hingegen muss bei der Beurteilung allfälliger Pflichtverletzungen des Abschlussprüfers beachtet werden, dass es sich bei der Eingeschränkten Revision um eine Prüfung handelt, bei welcher – von Gesetzes wegen – Umfang und Tiefe der Prüfungshandlungen und dadurch die Prüfungssicherheit deutlich geringer sind als bei der Ordentlichen Revision. Das Aufdeckungsrisiko für Fehler ist damit bei einer ordnungsgemäss durchgeführten Eingeschränkten Revision naturgemäss höher als bei einer Ordentlichen Revision. Insoweit ergibt sich für den Abschlussprüfer ein anderer Massstab für allfällige Pflichtverletzungen. Die oben angeführte «Auditor's Judgment Rule» muss daher bei Eingeschränkter Revision erst recht gelten. Wir regen insoweit eine gesetzliche Klarstellung an,</p> |

| | |
|-----------------|--|
| | <p>dass weder die Aufsichtsbehörde noch die Gerichte das professionelle Ermessen des Abschlussprüfers zu beurteilen haben.</p> <p>Der Revisionsbericht bei Eingeschränkter Revision mit seiner negativen Zusage ist Konsequenz des soeben skizzierten limitierten Prüfungsansatzes. Wir regen jedoch an, dass im Gesetz – im Einklang mit der berufsständischen Auffassung (vgl. etwa HWP, «Eingeschränkte Revision», S. 129) – klargestellt wird, dass eine Offenlegung von parallel erbrachten Dienstleistungen im Revisionsbericht nur dann erforderlich ist, wenn insoweit ein Selbstprüfungsrisiko besteht, welchem mittels personeller und organisatorischer Massnahmen zu begegnen ist. Zu Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3 OR daher folgender Formulierungs-/Änderungsvorschlag:</p> <p>Bisher: Angaben zur Unabhängigkeit und ggf. zum Mitwirken bei der Buchführung und zu anderen Dienstleistungen, die für die zu prüfende Gesellschaft erbracht wurden;</p> <p>Neu: Angaben zur Unabhängigkeit und ggf. zum Mitwirken bei der Buchführung und – sofern das Risiko der Überprüfung anderer Arbeiten besteht – auch zu anderen Dienstleistungen, die für die zu prüfende Gesellschaft erbracht wurden;</p> |
| TREUHAND SUISSE | Die Eingeschränkte Revision basiert zwar auf der international verbreiteten Review, geht aber bedeutend weiter und umfasst zusätzlich die vom Gesetz geforderten angemessenen Detailprüfungen. Die Aufgaben des eingeschränkt prüfenden Revisors erscheinen zweckmässig, da doch eine höhere Prüfsicherheit gewonnen werden soll. |
| Manser | Unsere Firma ist nur in der Schweiz tätig. |
| Stutz | Ich bin in drei Kontinenten tätig und noch nie wurde ich nach meiner Revision gefragt. Das ist eine sehr theoretische Frage. |
| Poma | Wir teilen die der Fragestellung zugrundeliegende Annahme, wonach bei im Ausland üblichen Reviews keine «angemessenen Detailprüfungen» vorgenommen wird, nicht uneingeschränkt. Für KMU erachten wir die Review als ein oft tauglicheres Mittel als die Eingeschränkte Revision schweizerischer Prägung. |
| Ruch | Eingeschränkte Revision wird als zweckmässig beurteilt; auch bez. der internationalen Review. |
| EL | Auf den ersten Blick scheint in der Tat ein Unterschied zu bestehen zwischen einer Review und der Eingeschränkten Revision (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 729a OR N 10 ff). Wie sich dieser Unterschied dann auf die Praxis auswirkt, ist weniger eindeutig, zumal auch bei einer Review weitere (Einzelfall-)Prüfungen vorgesehen sind, die den angemessenen Detailprüfungen nahe kommen. Die – bewusste oder unbewusste – Abgrenzung zur Review hat dazu geführt, dass ein eigener Standard für die Eingeschränkte Revision entwickelt werden musste. Der Nachteil davon ist, dass damit ein international einzigartiges Konzept entwickelt wurde, das (wie schon die Frage zeigt) nur schwer in die internationalen Regularien einzuordnen ist. Der Vorteil einer solchen Lösung besteht allerdings darin, dass der Standard zur Eingeschränkten Revision eigenständig und abgekoppelt von internationalen Entwicklungen in diesem Bereich ist. Vor diesem Hintergrund ist es zu begrüßen, dass die zweite Auflage des Standards zur Eingeschränkten Revision am Ende von beiden Herausgebern der Erstauflage getragen wird. Aus Sicht der Praxis dürften zudem Unsicherheiten bestehen, wie Gerichte den unbestimmten Begriff |

| | |
|---------------------------|---|
| | «angemessene Detailprüfungen» auslegen. |
| Forstmoser | Eine Anpassung an das international Übliche ist zu prüfen und wäre m.E. sinnvoll. |
| Aktiengesellschaft | Gemeinsame Bestimmungen (Art. 730–731 OR) |
| Frage (4.2.15) | Erachten Sie diese Bestimmungen als zweckmässig oder sehen Sie Änderungsbedarf? |
| RAB | Diese Bestimmungen sind zweckmässig. Insb. bedarf es keiner Anpassung der Dokumentationspflicht (Art. 730c Abs. 1 OR) für die Eingeschränkte Revision. Von Seiten des Gesetzgebers bestehen keine weiteren Vorgaben. Faktisch geht die Dokumentationspflicht bei der Eingeschränkten Revision allerdings deutlich weniger weit als bei der Ordentlichen Revision, weil auch die Prüfungshandlungen bei der Eingeschränkten Revision deutlich weniger weit gehen. |
| EXPERTsuisse | <p>Zum Aspekt der Abnahmeempfehlung (Art. 731 Abs. 1 OR) vgl. unsere Ausführungen soeben unter Art. 729a-c OR.</p> <p>Im Übrigen erachten wir es in einem marktwirtschaftlich organisierten Revisionsmarkt als wenig sachgerecht, dass Finanzkontrollen der öffentlichen Hand, die letztlich einen klar zugewiesenen hoheitlichen Auftrag im Bereich der öffentlichen Verwaltungen wahrnehmen, als Revisionsstellen im Privatrecht gewählt werden können (so heute Art. 730 Abs. 3 OR).</p> <p>Im Zusammenhang mit der Qualitätssicherung bei Einzelpraxen erachten wir es für sinnvoll und der Rechtssicherheit zuträglich, wenn in Art. 730b Abs. 2 OR ergänzt würde, dass Einzelpraxen (also Revisionsunternehmen, in welchen nur eine Person über die entsprechende Zulassung verfügt) für Zwecke der Qualitätssicherung einen externen Berufsangehörigen beiziehen können, ohne dass dies vorgängig eine Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht seitens des Revisionskunden erfordern würde.</p> <p>Hintergrund: Im Zusammenhang mit der Qualitätssicherung kann für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung, die Konsultation oder die Nachschau im Grundsatz auch eine angemessen qualifizierte externe Person oder eine andere Praxis beigezogen werden. Bei Einzelpraxen muss – mangels interner Alternativen – zumindest die Nachschau und eine allfällige auftragsbegleitende Qualitätssicherung zwingend durch eine angemessen qualifizierte externe Person oder eine andere Praxis vorgenommen werden. In diesem Zusammenhang wird der beigezogenen Drittperson ggf. Einsicht in vertrauliche Informationen gewährt und es stellt sich die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem Revisionsgeheimnis (Art. 730b Abs. 2 OR) resp. Berufsgeheimnis (Art. 321 StGB). Diesbezüglich bestehen unterschiedliche Auffassungen, weshalb EXPERTsuisse betroffenen Berufsangehörigen zwecks Vermeidung eines allfälligen Vorwurfs der Verletzung des Revisions- und Berufsgeheimnisses empfiehlt,</p> <ul style="list-style-type: none"> • sich einerseits – etwa im Rahmen der schriftlichen Auftragsbestätigung – gegenüber ihren Prüfungskunden vom Revisionsgeheimnis entbinden zu lassen und • andererseits im Auftrag an die angemessen qualifizierte externe Person bzw. die andere Praxis eine Vertraulichkeitsklausel (persönliche Geheimhaltungsklausel) zu integrieren bzw. sich die Einhaltung der |

| | |
|-----------------|---|
| | <p>Vertraulichkeit vorgängig in einer schriftlichen Vertraulichkeitserklärung bestätigen zu lassen.</p> <p>Im Sinne der Rechtssicherheit regen wir eine entsprechende gesetzliche Klarstellung an, wie sie u.a. auch im deutschen Revisionsrecht (dort in § 57b Abs. 3 WPO) bekannt ist.</p> <p>Ebenfalls würden wir eine gesetzgeberische Klarstellung begrüßen, dass die Berichterstattung über die sog. «Key Audit Matters», die neu aufgrund von ISA 701 und aufgrund des Rundschreibens 1/2015 der RAB im Segment der kotierten Gesellschaften verlangt wird, im Einklang mit dem Revisionsgeheimnis steht. Ein diesbezüglich von EXPERTsuisse bei Prof. Peter Forstmoser eingeholtes Gutachten bestätigt die Gesetzeskonformität der Offenlegung von Key Audit Matters; gleichwohl ist eine gesetzliche Klarstellung im Sinne der Rechtsklarheit begrüssenswert.</p> |
| TREUHAND SUISSE | Bestimmungen erscheinen zweckmässig. Kein Änderungsbedarf. |
| economiesuisse | Die Unterscheidungen werden grösstenteils als zweckmässig angeschaut. |
| Novartis | Auch Art. 730a OR wonach bei einer Ordentlichen Revision die Person, die die Revision leitet, das Mandat längstens während sieben Jahren aus-führen darf, hat sich u.E. bewährt. |
| Ethos | Ces dispositions sont actuellement appropriées selon Ethos. |
| Manser | Warum gibt es gemeinsame Bestimmungen überhaupt? |
| Stutz | Man muss zwei ganz verschiedene Modelle machen und KMU entlasten |
| Poma | Die Pflicht zur Anwesenheit des Revisors bei Unternehmen die der Ordentlichen Revision unterliegen ist überflüssig. |
| EL | <p>Art. 730 OR (Wahl)</p> <p>Keine Bemerkungen.</p> <p>Art. 730a OR (Amtsdauer)</p> <p>Der Vorentwurf 2014 sieht eine Änderung von Art. 730a Abs. 4 VE-OR vor. Nach Art. 730a Abs. 4 VE-OR kann die Generalversammlung die Revisionsstelle aus wichtigen Gründen abberufen. Damit soll die europäische Regelung in Art. 38 Abs. 1 Richtlinie 2006/43/EG übernommen werden, welche eine Abberufung nur aus wichtigen Gründen erlauben will. Eine diesbezügliche Stärkung der Revisionsstelle ist auch in der Lehre gefordert worden (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 730a OR N 41). Diesen Änderungsvorschlag unterstützen wir.</p> <p>Art. 730b OR (Auskunft und Geheimhaltung)</p> <p>Der Informationsaustausch zwischen der neuen Revisionsstelle und der alten Revisionsstelle ist (anders als in den europäischen Richtlinien und der Verordnung EU Nr. 537/2014) nicht geregelt (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 730b OR N 10 ff.). Ob ein Regelungsbedarf besteht, müsste noch im Detail geprüft werden.</p> <p>Art. 730c OR (Dokumentation und Aufbewahrung)</p> |

| | |
|---------------------------|--|
| | <p>1. Herausgabepflichten und Einsichtsrechte</p> <p>Die Herausgabepflichten und Einsichtsrechte in die Prüfungsdokumentation (früher Arbeitspapiere) durch die geprüfte Gesellschaft ist (im Gegensatz zum deutschen Recht) nicht geregelt (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 730c OR N 51 ff.). Ob das von der Lehre und Praxis herangezogene Auftragsrecht (Art. 400 OR) zu sachgerechten Resultaten führt, ist fraglich (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 730c OR N 55 ff.).</p> <p>Die Herausgabepflichten der Revisionsstelle und die Einsichtsrechte der geprüften Gesellschaft sollten gesetzlich geregelt werden. Dabei ist zwischen den Unterlagen der geprüften Gesellschaft, bei Dritten eingeholten Unterlagen sowie Arbeitspapiere zu unterscheiden (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 730c OR N 78 ff.).</p> <p>2. Datenschutz</p> <p>Auch die datenschutzrechtlichen Regelungen sind im Verhältnis zwischen Revisionsstelle und die geprüfte Gesellschaft anwendbar (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 730c OR N 62 ff.). Der Inhaber der Datensammlung kann nach Art. 9 Abs. 1 lit. a DSGVO die Auskunft verweigern, einschränken oder aufschieben, soweit ein Gesetz im formellen Sinn dies vorsieht. Eine solche Regelung sollte geprüft werden.</p> <p>Art. 731 OR</p> <p>Art. 731 Abs. 3 OR enthält eine gesetzliche Anordnung der Rechtsfolge (Nichtigkeit), wenn der Revisionsbericht nicht vorliegt (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 731 OR N 37 ff.). Diese im Rahmen der Aktienrechtsrevision 1991 entstandene Norm ist aus heutiger Sicht nicht mehr erforderlich (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 731 OR N 43). Von Nichtigkeit sollte nur in Ausnahmefällen ausgegangen werden (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 731 OR N 59 ff.). Die bestehende Regelung in Art. 706b OR reicht aus. Art. 731 Abs. 3 OR sollte deshalb ersatzlos gestrichen werden.</p> <p>Art. 731a OR</p> <p>Es besteht ein Widerspruch zwischen Art. 731a Abs. 1 OR und Art. 627 Ziff. 13 OR (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 731a OR N 17). Für eine dauerhafte Regelung über die Organisation und eine Erweiterung der Aufgaben sollte ein Beschluss der Generalversammlung ausreichen und ist nicht zwingend eine Statutenbestimmung erforderlich. Dieser Widerspruch müsste gelöst werden, indem Art. 627 Ziff. 13 OR gestrichen wird.</p> |
| Forstmoser | <p>Grundsätzlich zweckmässig.</p> <p>Verzicht auf Anwesenheit sollte in der vorherigen Ordentlichen Generalversammlung beschlossen werden können (allenfalls mit Wirksamkeit nur, wenn nicht ein Aktionär vor der Einberufung der nächsten Ordentlichen Generalversammlung die Präsenz verlangt).</p> |
| Aktiengesellschaft | Verantwortlichkeit und Revisionshaftung (Art. 752–758 OR) |
| Frage (4.2.16) | Erachten Sie die Bestimmungen zur Verantwortlichkeit und Revisionshaftung als sachgerecht? |
| RAB | <p>Die Bestimmungen zur Verantwortlichkeit und Revisionshaftung sind sachgerecht. Insb. bedarf es keiner Anpassung der Haftungsnorm in Art. 755 OR für die Eingeschränkte Revision. Da sich die Pflichten der eingeschränkt</p> |

| | |
|-----------------|--|
| | <p>prüfenden Revisionsstelle stark von den Pflichten der ordentlich prüfenden Revisionsstelle unterscheiden, ergeben sich dadurch faktisch unterschiedliche Haftungsmassstäbe. Das ist in der Lehre anerkannt, und es sind keine überschüssenden Gerichtsurteile bekannt.</p> |
| EXPERTsuisse | <p>Es ist leider so, dass die Revisionsstelle als Sekundärorgan in der Praxis jeweils einen überproportionalen Teil des Schadensersatzes, welchen die Organe insgesamt zu tragen haben, bezahlen muss. Obwohl primär der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung die Verantwortung tragen und auch die entsprechenden Handlungsmöglichkeiten haben, muss letztlich oft die Revisionsstelle den Schaden alleine tragen. Die Gründe dafür sind, dass einerseits die Revisionsstelle oftmals die beste Bonität und einen besonderen Versicherungsschutz aufweist und dass andererseits mit den Verwaltungsräten als Privatpersonen oftmals zurückhaltender umgegangen wird.</p> <p>Um dieses Ungleichgewicht etwas zu korrigieren, ist der im Vorentwurf zur Aktienrechtsrevision vorgeschlagene Art. 759 Abs. 2 VVE-OR ein Schritt in die richtige Richtung und wird von EXPERTsuisse als Minimallösung unterstützt.</p> <p>EXPERTsuisse hat im Rahmen der Vernehmlassung zum Vorentwurf zur Aktienrechtsrevision sodann auch den Vorschlag unterstützt, dass rangrücktrittsbelastete Forderungen bei der Schadensberechnung unberücksichtigt bleiben (Art. 757 Abs. 4 VVE-OR). Gelingt es dem Verwaltungsrat im Rahmen seiner Sanierungsbemühungen einen oder mehrere Gläubiger im Interesse der grossen Gläubigergesamtheit zu einem Rangrücktritt zu bewegen, so soll ihm das auch bei einem Scheitern der Sanierungsbemühungen in einem allfälligen Verantwortlichkeitsprozess zu Gute kommen.</p> |
| TREUHAND SUISSE | <p>Die Abgrenzung zwischen Eingeschränkter und Ordentlicher Revision sollte auch in diesem Bereich vorgenommen werden. Es könnte festgehalten werden, dass die Haftung des eingeschränkt prüfenden Revisors auf die gesetzlich vorgesehenen Prüfhandlungen beschränkt ist oder, dass die Haftung für den Schaden bei Eingeschränkter Revision angemessen reduziert wird.</p> |
| veb | <p>Eine Haftung der Revisionsstelle halten wir nach wie vor als sinnvoll, wobei sie nur für ihr eigenes Fehlverhalten haften sollte.</p> |
| economiesuisse | <p>Die Verantwortung und Haftung (Organhaftung) wird als sachgerecht qualifiziert.</p> <p>Es wird auf praktische Schwierigkeiten beim Begriff «Schaden» und dessen Höhe hingewiesen, die Definition/Auslegung des Begriffes «Fahrlässigkeit» kann im Einzelfall zu Schwierigkeiten führen.</p> <p>Eine zu weitgehende Verantwortlichkeit der Revisionsstelle birgt das Risiko, dass diese finanziell auf das zu revidierende Unternehmen abgewälzt würde.</p> |
| Zurich | <p>Ja, eine weitergehende Verantwortlichkeit der Revisionsstelle würde das Risiko bergen, dass diese, zumindest finanziell, auf das zu revidierende Unternehmen abgewälzt würde.</p> |
| ZKB | <p>Grundsätzlich angemessen.</p> |
| Stutz | <p>Haften kann immer nur der Eigentümer. Alles andere ist falsch.</p> |
| Poma | <p>Der Wortlaut zur Haftung im Gesetz wäre grundsätzlich nicht zu beanstanden,</p> |

| | |
|------|---|
| | <p>die Praxis der Zivilgerichte aber schon. Dies insb. betreffend die Haftung der Revisionsstelle, welche nur Eingeschränkte Revisionen durchgeführt hat. Hier ist die Praxis derart streng, dass Revisionsgesellschaften Eingeschränkte Revisionen gerade bei KMU zunehmend meiden. Auch liegt hier ein Grund dafür, dass das Niveau Eingeschränkter Revisionen sehr hoch ist, und diese sehr aufwändig durchgeführt werden müssen – mit den entsprechenden hohen Kosten.</p> |
| Ruch | <p>Die gesetzlichen Bestimmungen ja; die bundesgerichtliche Auslegung ist allenfalls eine andere Frage.</p> |
| EL | <p>Anwendungsbereich</p> <p>Alle mit der Prüfung der Jahres- und Konzernrechnung, der Gründung, der Kapitalerhöhung oder der Kapitalherabsetzung befassten Personen unterliegen nach Art. 755 Abs. 1 OR der Revisionshaftung. Die Haftung der Revisionsstelle nach Art. 755 OR wird in der Lehre teilweise als Organhaftung bezeichnet. Aus dem Wortlaut des Gesetzes «alle [...] befassten Personen» ergibt sich, dass die Revisionshaftung nicht zwingend mit der Organstellung verbunden sein muss. Der Wortlaut von Art. 755 OR stellt somit für die Passivlegitimation nicht auf die Wahl als Organ ab, sondern auf die Tätigkeit. Von Art. 755 OR erfasst werden vielmehr auch Revisoren, die Spezialprüfungen erbringen ohne Revisionsstelle der Gesellschaft zu sein sowie Revisoren, welche Revisionsaufgaben wahrnehmen, ohne dass die gesetzlichen Bestimmungen zu ihrer Bestellung eingehalten worden sind. Auf der anderen Seite haftet die Revisionsstelle bei Sonderaufträgen, die sie ausserhalb der gesetzlich geregelten Prüfungen erbringt, nicht nach Art. 755 OR (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 201 ff.).</p> <p>Aktivlegitimation</p> <p>1. Bisherige Lehre und Praxis</p> <p>Aufgrund des engen Zusammenhanges zwischen der Funktion der Abschlussprüfung und der Funktion der Rechnungslegung bzw. Buchführung war die Revision schon für die Lehre und Rechtsprechung zum Aktienrecht 1936 und Aktienrecht 1991 nicht eine rein innergesellschaftliche Angelegenheit. Mit der Revision sollen auch Geldgeber geschützt werden, die sich grundsätzlich auf die Berichte der Revisionsstelle verlassen dürfen. Entsprechend dient die Revision auch dem Schutz der Gläubiger. Die Revisionsstelle hat ihre Pflichten nicht nur im Interesse der zu prüfenden Gesellschaft, sondern auch zum Schutz Dritter, die der Gesellschaft ein Darlehen gewähren oder sich an ihr beteiligen wollen, zu erfüllen (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 245).</p> <p>Das Bundesgericht hat in einem Entscheid unter dem Geltungsbereich des Aktienrechts 1991 die Aktivlegitimation eines Käufers sämtlicher Aktien der geprüften Gesellschaft, der sich auf die von der Revisionsstelle geprüfte Jahresrechnung abstützte, für eine Klage nach Art. 755 OR und Art. 41 OR bejaht. Für das Bundesgericht unterscheidet sich bei diesem Entscheid die Stellung der Neuaktionäre nicht von jener der bestehenden Aktionäre der geprüften Gesellschaft, weil der Aktionär gleichzeitig mit dem (überpreisigen) Erwerb der Aktien den Schaden erleidet. Dieser weit gefasste Schutzbereich der Revision und des Revisionsberichts, der auch Neuaktionäre und Neugläubiger erfasst, wurde vom Bundesgericht mit dem Schutz der Allgemeinheit begründet. Das Bundesgericht leitete dies unter dem Geltungsbereich des Aktienrechts 1991 aus dem Gesamtzusammenhang der gesetzlichen Regelungen ab. Ginge es nur um den Schutz der direkt Beteiligten, wäre es schwer erklärbar, dass die Revisionsstelle zwingend vorgeschrieben</p> |

(Art. 727 und Art. 727f aOR 1991), Mindestvorschriften zu den Aufgaben bestehen (Art. 728 ff. aOR 1991) und die Revisionsstelle vom Hauptaktionär unabhängig sein muss (Art. 727c aOR 1991). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung wird von der Mehrheit der Lehre unterstützt, teilweise allerdings mit Einschränkungen. Auch in der Botschaft 2004 wird die Schutzwirkung für die Revision der Publikumsgesellschaften ausdrücklich hervorgehoben. Von einem Teil der Lehre werden die Argumente des Bundesgerichts abgelehnt bzw. differenzierend beurteilt. Die Argumente werden, zumindest was die Aktivlegitimation von Neuaktionären und -gläubigern betrifft, als lückenhaft bezeichnet. Weiter wird darauf hingewiesen, dass die Aufgabe der aktienrechtlichen Revisionsstelle im Gegensatz zur bankengesetzlichen Revisionsstellebeschränkt ist, was sich auch auf den Schutzbereich auswirken muss (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 202).

2. Revisionsrecht 2005

Unter dem Geltungsbereich des Revisionsrechts 2005 muss nunmehr berücksichtigt werden, dass mit der Ordentlichen Revision und der Eingeschränkten Revision unterschiedliche Revisionsarten vorgesehen sind und die Revisionsstelle verschiedene Arten von Zusicherungen abgibt, die sich nach dem Grad der vermittelten Prüfungssicherheit unterscheiden. Da sich die Prüfung bei der Eingeschränkten Revision auf Befragungen, analytischen Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen (Art. 729a Abs. 2 OR) beschränkt, hat sich die Prüfungssicherheit reduziert. Eine Haftung der Revisionsstelle gegenüber einem Dritten basiert im Wesentlichen auf dem schutzwürdigen Vertrauen des Dritten in den Revisionsbericht. Wenn ein Dritter Aktien der Gesellschaft erwirbt oder der Gesellschaft ein Darlehen gewährt, erscheint eine Haftung der Revisionsstelle aus Vertrauensschutz eigentlich dann als nicht gerechtfertigt, wenn es an der notwendigen Sonderbeziehung zwischen dem Dritten und der Revisionsstelle fehlt. Bei den KMU oder den Kleinstunternehmen, die nur einer Eingeschränkten Revision unterliegen, stellt sich die Frage, ob die Prüfungshandlungen der Revisionsstelle, mit denen nur eine begrenzte Prüfungssicherheit erlangt wird, und die Revisionsberichte auf die Investitionsentscheide eines Dritten zugeschnitten sind. Entsprechend ist fraglich, ob die Regelungen der Eingeschränkten Revision als Schutznorm im Sinne von Art. 41 OR nach ihrem Zweck vor derartigen Schäden schützen sollen. Auch dürfte es einem künftigen Aktionär oder Darlehensgeber an einem berechtigten, schutzwürdigen Vertrauen fehlen, wenn er sich bloss auf den stichtagsbezogenen Revisionsbericht stützt, in welchem der Revisor eine Zusicherung weniger hohen Grades abgibt, wonach die Jahresrechnung als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist. Künftige Aktionäre oder Darlehensgeber haben vielmehr die Pflicht und die Möglichkeit, vor dem Investitionsentscheid eigene Nachforschungen anzustellen (z.B. Due Diligence) oder sich vertraglich durch Zusicherungen oder Garantien des Veräusserers abzusichern. Ein Revisionsbericht kann nie eine Unternehmensbewertung ersetzen. Ein Revisionsbericht ist nach seinem Sinn und Zweck eigentlich keine genügende Grundlage für einen Unternehmenskauf. Ein Abstellen nur auf den Revisionsbericht, ohne eine weitergehende Sonderbeziehung zur Revisionsstelle (z.B. durch Interviews, Einsicht in Arbeitspapiere, speziellen Bericht), schliesst künftige Aktionäre oder Darlehensgeber als Schutzadressaten der Eingeschränkten Revision wohl aus (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 247).

Die vom Bundesgericht statuierte Drittschutzwirkung kann unter dem Geltungsbereich des Revisionsrechts 2005 somit nur (aber immerhin) dann gelten, wenn ein künftiger Aktionär oder Darlehensgeber bei Publikumsgesellschaften oder

den wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen keine anderen Möglichkeiten hat, um sich ein genaues Bild über die finanzielle Lage des Unternehmens zu machen. Die Drittschutzwirkung ist bei Publikumsgesellschaften und wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen auch anzunehmen, weil bei diesen Gesellschaften im Gegensatz zu den KMU und den Kleinstunternehmen auch ein öffentliches Interesse an der Revision besteht (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 248).

Expectation Gap (Erwartungslücke)

Die Hauptursache für die Haftung der Revisionsstelle ist der «Expectation Gap» (siehe dazu die Bemerkungen zu Art. 728a OR).

Bei der Revision wendet der Revisor einen risikoorientierten Prüfungsansatz an. Der risikoorientierte Prüfungsansatz liegt dem Audit Risk Model des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) und den International Standards on Auditing (ISA) zugrunde. Der Revisor trägt den Geschäftsrisiken Rechnung, indem die Bedeutung auch des Umfelds des Unternehmens im Sinne einer ganzheitlichen Betrachtung erfasst wird. Der Revisor berücksichtigt die Risiken auf systematische Weise für die Zwecke seiner Prüfung. Diese Risikobeurteilung stellt die Grundlage für die Planung der Prüfungsarbeiten dar, deren Zielsetzung es ist, falsche Angaben in der Jahresrechnung mit hinreichender Sicherheit zu erkennen. Die vermehrte Fokussierung auf die Risiken resultierte auch aus den sich wandelnden Rahmenbedingungen der Wirtschaft. Insb. die zunehmende Bedeutung der Informationstechnologie hat neue Geschäftsmodelle ermöglicht und bestehende Geschäftsprozesse zum Teil grundlegend verändert. In vielen Unternehmen ist es undenkbar geworden, die mit den Geschäftsvorfällen verbundenen Transaktionen volumenmässig und zeitlich ohne den Einsatz von Informatikmitteln zu verarbeiten. Da viele dieser Transaktionen automatisiert sind, ist eine Einzelfallprüfung weder effektiv noch effizient (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728a OR N 25 ff.). Im zusammenfassenden Revisionsbericht an die Generalversammlung werden der Grad der Zusicherung und der Begriff der Wesentlichkeit als wichtige Elemente eines risikoorientierten Prüfungsansatzes ausdrücklich erwähnt (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728a OR N 34). Selbst bei einem nicht modifizierten Prüfungsurteil kann daher nicht geschlossen werden, dass z.B. alle Positionen der Bilanz korrekt bewertet sind. So kann der Fall eintreten, dass mehrere Bilanzpositionen zwar überbewertet sind, der Betrag der wesentlichen falschen Darstellung insgesamt aber unter der Gesamtwesentlichkeit liegt und der Revisor in Ausübung seines pflichtgemässen Ermessens zum Schluss kommt, dass die Auswirkungen dieser falschen Darstellung einzeln oder in ihrer Gesamtheit nicht wesentlich sind. Mit einem nicht modifizierten Prüfungsurteil bestätigt der Revisor vielmehr, dass die Jahresrechnung als Ganzes mit hinreichender Sicherheit frei von wesentlichen falschen Angaben ist. Dieser Aspekt ist bei der Frage des adäquaten Kausalzusammenhangs zwischen dem Schaden und dem pflichtwidrigen Verhalten zu würdigen (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 250). Ohne ausdrückliche Erwähnung im Gesetz werden der risikoorientierte Prüfungsansatz und die stichprobenartige Prüfung nur schwer Eingang in die Gerichtspraxis finden.

Vertragliche oder statutarische Wegbedingung der Haftung

Die Revisionsstelle unterliegt zwingend den Haftungsnormen nach Art. 755 OR. Diese können weder statutarisch noch vertraglich abgeschwächt werden. Eine Wegbedingung der Haftung für leichte Fahrlässigkeit nach Art. 100 OR ist nach herrschender Auffassung nicht zulässig (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727-731a OR N 201 ff.). Eine neuere Lehrmeinung spricht sich für die Zulässig-

| | |
|---------------------------|---|
| | keit einer statutarischen Haftungsbeschränkung aus. Wir folgen der Auffassung, dass der Gesetzgeber eine optionale statutarische Haftungsbeschränkung vorsehen könnte (VON DER CRONE/BUFF, SZW, S. 454). Eine entsprechende Regelung sollte geprüft werden. |
| Forstmoser | Weder das geltende Recht (zu streng für die Revisionsstellen) noch auch die für die Aktienrechtsreformgemachten Vorschläge (die sich allenfalls als Beseitigung der Solidarität auswirken), sind m.E. sinnvoll. Zu prüfen wäre eine Loslösung von der Verbindung mit der Verantwortlichkeit von Exekutivorganen und eine Unterstellung unter (für die spezifischen Anforderungen konkretisiertes) Mandatsrecht. |
| Aktiengesellschaft | Solidarität und Rückgriff (Art. 759 OR) |
| Frage (4.2.17) | Erachten Sie diese Bestimmung als zweckmässig? |
| RAB | Mit Blick auf die Solidarität und den Rückgriff schliessen wir uns der Analyse des Bundesrates in der laufenden Aktienrechtsrevision an (Art. 759 Abs.1 ^{bis} E OR; Abschaffung der differenzierten Solidarhaftung im Aussenverhältnis. |
| EXPERTsuisse | Vgl. obige Ausführungen zu Verantwortlichkeit und Revisionshaftung. |
| TREUHAND SUISSE | Die differenzierte Solidarität gem. Art. 759 E-OR erscheint zweckmässiger als das geltende Recht. Auch hier sollte die oben erwähnte Abgrenzung zwischen Eingeschränkter und Ordentlicher Revision vorgenommen werden. |
| economiesuisse | Die Regelung ist grundsätzlich zweckmässig. Der Vorschlag erscheint sachgerecht. |
| Zurich | Wir erachten die Regelung als zweckmässig. Der Vorschlag erscheint uns sachgerecht. (siehe auch vorherige Antwort betreffend weitergehende Verantwortlichkeit). |
| ZKB | Grundsätzlich angemessen. |
| Forstmoser | M.E. ist weder das geltende Recht noch der Reformvorschlag angemessen. Ich verweise auf meine Ausführungen (Was bringt die Aktienrechtsreform im Verantwortlichkeitsrecht?, in Europa Institut Zürich Band 171, Verantwortlichkeit im Unternehmensrecht VIII, Herausgeber: Peter R. Isler, Rolf Sethe. |
| Frage (4.2.18) | Beurteilen Sie die solidarische Haftung der Revisionsstelle mit den anderen Personen als sachgerecht? |
| RAB | Die solidarische Haftbarkeit ist ein Grundsatz des Schweizer Haftpflichtrechts, der immer dann Anwendung findet, wenn mehrere Personen einen Schaden gemeinsam verursachen. Das ist auch bei der Revisionshaftung der Fall (insb. zwischen Verwaltungsrat und Revisionsstelle). |
| EXPERTsuisse | Vgl. obige Ausführungen zu Verantwortlichkeit und Revisionshaftung. |
| TREUHAND SUISSE | Die differenzierte Solidarität gem. Art. 759 E-OR erscheint zweckmässiger als das geltende Recht. Auch hier sollte die oben erwähnte Abgrenzung zwischen Eingeschränkter und Ordentlicher Revision vorgenommen werden. |

| | |
|---------------------------|--|
| Egger | L'organe de révision est à notre avis toujours considéré comme responsable en cas de problème. De ce point de vue, la situation n'est pas saine. |
| Ruch | Die solidarische Haftung ist nicht sachgerecht und sollte gelöst werden. |
| Frage (4.2.19) | Vergleichen Sie diesbezüglich auch die im Rahmen der zukünftigen Aktienrechtsrevision vorgesehene Änderung von Art. 759 OR: https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/aktienrechtsrevision14/vorentw-d.pdf. |
| RAB | Zur Haftungsfrage im Rahmen der Aktienrechtsrevision vgl. vorstehend. Im Weiteren schlagen wir vor zu prüfen, ob das Gesetz börsenkotierte Unternehmen nicht zur Schaffung eines Audit Committees verpflichten sowie die wichtigen Grundsätze in Sachen Zusammensetzung und Aufgaben vorschreiben sollte. Ein gut aufgestelltes und ernsthaft betriebenes Audit Committee stellt anerkanntermassen ein wichtiges Element für die Sicherstellung einer hohen Revisionsqualität dar. Entsprechende Regelungen sind international üblich. |
| EXPERTsuisse | Vgl. obige Ausführungen zu Verantwortlichkeit und Revisionshaftung. |
| ZKB | Keine Bemerkungen zur vorgesehenen Änderung. |
| Manser | OR: Zu kompliziert. |
| Poma | Wir begrüssen die geplanten Änderungen an Art. 759 OR. |
| EL | Art. 759 VE-OR sieht vor, dass die Revisionsstelle auch im Aussenverhältnis nur im Umfang der im Innenverhältnis auf sie entfallenden Quote haften soll. Dieses Postulat zeugt von einem gewissen Unbehagen gegenüber der aktuellen Ordnung (VON DER CRONE/BUFF, SZW, S. 444). Wir unterstützen den Vorschlag Art. 759 VE-OR grundsätzlich. |
| Aktiengesellschaft | Verzeichnis der Inhaberaktien und der gemeldeten wirtschaftlich berechtigten Personen (Art. 697i OR) |
| Frage (4.2.20) | Wie beurteilen Sie diese Prüfungspflicht? |
| RAB | Diese Bestimmung ist erst seit dem 1. Juli 2015 in Kraft. Es ist mangels Erfahrungen zu früh, darüber Aussagen zu machen. |
| EXPERTsuisse | <p>Mit der Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (GAFI), sind per 1. Juli 2015 neue Offenlegungs- und Transparenzvorschriften für Schweizer Kapitalgesellschaften in Kraft getreten (Art. 697i ff. OR). Hiermit verbunden ist eine implizite Prüfungspflicht, da die Revisionsstelle im Rahmen der Abschlussprüfung die Gesetzeskonformität der beantragten Gewinnausschüttung zu beurteilen hat. EXPERTsuisse hat in diesem Zusammenhang bereits im 2015 ein eigenes Q&A-Papier « Ausgewählte Fragen und Antworten zu den Auswirkungen von Art. 697i ff. OR auf die Prüfung » publiziert und damit den Berufsstand in die Lage versetzt mit dieser Prüfungspflicht umzugehen.</p> <p>Für eine Beurteilung der Wirksamkeit der neuen Vorschriften ist es derzeit allerdings noch zu früh.</p> <p>Eine Änderung der bestehenden Regelungen drängt sich unter Beachtung des</p> |

| | |
|-----------------|--|
| | Vorstehenden derzeit nicht auf. Zudem wäre bei Änderungen stets auch auf die «GAFI-Kompatibilität» zu achten. Abschliessend sei der Hinweis erlaubt, dass die Administration von Inhaberaktien schwerfälliger geworden ist und daher die Attraktivität dieser Aktienkategorie deutlich abgenommen hat. |
| TREUHAND SUISSE | Diese Prüfungspflicht ist wenig sinnvoll, da die Gesellschaft selbst entscheidet, ob Inhaber- oder Namenaktien geführt werden sollen. Die Unterscheidung zwischen Inhaber- und Namenaktien wird somit zur reinen Theoriefrage. |
| veb | Das Führen des Verzeichnisses der Inhaberaktien wie die Meldung der wirtschaftlich berechtigten Personen führen zu einer weiteren Bürokratie, vor allem im KMU Bereich. Die Meldung des wirtschaftlich Berechtigten kann sehr komplex sein (z.B. Begünstigte oder Begünstigtenkreis in ausländischen Stiftungs- oder Truststrukturen, die Unterscheidung transparente oder intransparente Vehikel). Zudem liegen den Banken bereits entsprechende Meldungen vor; dazu kommt die unsägliche Bürokratie mit FACTA Formularen und bald mit AIA. |
| economiesuisse | Eine Prüfpflicht wird nicht als sinnvoll betrachtet. Der Nutzen steht in keinem Verhältnis zum Aufwand steht. Die Vorschriften zu Inhaberaktien und gemeldeten wirtschaftlich berechtigten Personen wurden aus Gründen der Geldwäscherei-Prävention und der Forderung der GAFI eingeführt. |
| Roche | Nicht notwendig, weitere Prüfpflichten einzuführen. Verantwortung anderer Organe der Gesellschaft für diese Pflicht reicht aus. |
| Ethos | Les actions au porteur posent un sérieux problème au niveau de la transparence de l'actionariat. Ethos considère que la possibilité d'émettre des actions au porteur devrait être supprimée (cf. Prise de position d'Ethos concernant l'avant-projet de modernisation du CO). Dans la mesure où cette possibilité n'est pas supprimée, Ethos est d'avis que la liste des détenteurs d'actions au porteur devrait être vérifiée dans la mesure du possible. |
| Swipra | Nicht notwendig |
| Manser | Teure Anpassung. |
| Stutz | Alleine diese Änderung hat bei mir mind. 3000 Franken Zusatzkosten kreiert. Und der Nutzen? Null ! |
| Egger | Va dans le sens général du droit en vigueur dans les autres états européens. |
| Poma | Unnötig. Ausser bei im Finanzsektor tätigen Unternehmen bestehen keine sinnvollen internen Prozesse, welche eine inhaltliche Überprüfung Ein Revisor, der keine GwG-Prüfungen bei Finanzdienstleistern macht, hat das nötigen Know-how zu qualitativ sinnvollen Prüfungen gar nicht. Der Beizug eines GwG-Experten für jede Prüfung ist unnötig teuer. Eine reine Existenzprüfung vermag keine sinnvollen qualitativen Aussagen dazu zu machen. |

| | |
|-----------------------|--|
| Forstmoser | Soweit eine Prüfung verlangt ist, ist die Revisionsstelle m.E. die richtige Instanz. |
| Frage (4.2.21) | Wie beurteilen Sie allfällige weitere Prüfaufgaben der Revisionsstellen, z.B. bez. Aspekten der Lohngleichheit und der Corporate Social Responsibility? |
| RAB | <p>Diese Frage ist schwierig zu beurteilen, solange keine konkreten Entwürfe vorliegen. Generell ist jedoch darauf zu achten, dass festgelegt wird, was genau zu prüfen ist (sprich: prüfbare Vorgaben an die Lohngleichheit bzw. CSR), und dass auch die Prüftiefe (positive/negative assurance) festgelegt wird. Das vermeidet die entsprechenden Probleme in der Praxis.</p> <p>Grundsätzlich sind wir der Meinung, dass die Ausweitung der Prüfaufgaben der Revisionsstelle zurückhaltend angegangen werden sollte.</p> |
| EXPERTsuisse | <p>Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ist es sich seit Jahren gewohnt auch ausserhalb des angestammten Tätigkeitsfelds der Jahresabschlussprüfung tätig zu werden und Prüfungen etwa von Nicht-finanziellen oder gar zukunftsorientierten Informationen vorzunehmen. Entsprechende Prüfungsstandards bestehen auf internationaler und nationaler Ebene.</p> <p>Der Berufsstand ist daher bereit weitere Verantwortung zu übernehmen, sofern Gesetzgeber oder Regulatoren weitere Berichts- und Prüfungsgegenstände beschliessen sollten. Lohngleichheitsanalysen, wie sie jüngst politisch diskutiert wurden, stehen wir jedoch aus betriebswirtschaftlichen Erwägungen eher skeptisch gegenüber.</p> <p>Corporate Social Responsibility (CSR) ist eine zunehmende gesellschaftliche Forderung gegenüber der Unternehmenswelt. Entsprechende Initiativen im Hinblick auf Berichtsinhalte bestehen und EXPERTsuisse steht dieser Entwicklung aufgeschlossen gegenüber. Bei der Forderung nach einem «Mehr» an Berichterstattung ist jedoch mit Augenmass vorzugehen. Nicht jede wünschenswerte Berichterstattung ist auch zugleich sinnvoll. SIX Exchange Regulation erwägt derzeit die Anpassung der bestehenden Richtlinie Corporate Governance bez. Nachhaltigkeitsberichterstattung. EXPERTsuisse bringt sich hier im Rahmen der Vernehmlassung ein.</p> <p>Weitere Prüfungsgegenstände müssen zudem abgestimmt sein mit einer entsprechenden Pflicht für die Unternehmen, eine Berichterstattung über die entsprechenden Themen in Übereinstimmung mit einem Gesetz oder einem bestimmten Regelwerk zu erstellen. Diese Regelwerke sollten idealerweise einen gewissen Detaillierungsgrad aufweisen, damit eine sinnvolle Prüfung möglich ist.</p> <p>Insb. im Bereich CSR erleben wir derzeit eine grosse Vielfalt an Rahmenkonzepten, Regelwerken und Anleitungen. Diese enthalten zum Teil nur sehr allgemeine Prinzipien oder Kriterien, welche nicht geeignet sind, um als Referenz-Regelwerk für eine Prüfung zu dienen. Deshalb wäre im Bereich des CSR zunächst eine Definition von anerkannten Regelwerken sinnvoll.</p> |
| TREUHAND SUISSE | Dies sind letztlich politische Themen, die seitens der Revisionsstelle nur sehr schwer geprüft werden können. Die Umsetzung erscheint eher schwierig. |
| veb | Weitere Prüfaufgaben der Revisionsstellen wie Lohngleichheit oder Corporate Social Responsibility lehnen wir klar ab. |

| | |
|----------------|---|
| economiesuisse | Der Nutzen solcher zusätzlichen Prüfaufgaben ist in der Regel nicht gegeben, da oftmals eine objektive Beurteilungsgrundlage fehlt. Auf freiwilliger Basis kann diese ohne weiteres erfolgen und aus Governance-Sicht auch angebracht sein. |
| Roche | Nicht notwendig, weitere Prüfpflichten einzuführen. Verantwortung anderer Organe der Gesellschaft für diese Pflicht reicht aus. |
| Zurich | Sinnvoll, soweit diese auf freiwilliger Basis bestehen. Der Prüfungsauftrag der Revisionsstelle sollte nicht unnötig ausgeweitet werden, wenn keine zwingenden Gründe dafür bestehen. |
| sgv | Die Revisionsstelle sollte keine weiteren Prüfungsaufgaben haben. |
| Ethos | Ethos considère que les rapports concernant la durabilité et la responsabilité sociale de l'entreprise devraient être vérifiés par une entité de surveillance reconnue, de préférence différente de l'organe de révision. En effet, les honoraires perçus pour la vérification de ces rapports sont des honoraires pour des services autres que l'audit, qui risquent de compromettre l'indépendance de l'organe de révision. |
| Swipra | Wir vertreten die Meinung, dass Fragestellungen im Rahmen der CSR (dazu gehören u.a. auch Lohnfragen) Teil des Strategischen Risikomanagements und somit im unmittelbaren Verantwortungsbereich des VR sein sollten. Risiken in diesen Bereichen können einen negativen Einfluss auf den WACC und somit auf den Free Cash Flow eines Unternehmens haben und sollten entsprechend im Rahmen der Prüfungen von Risk Management und IKS bereits jetzt Teil der umfassenden Revision durch den WP sein. Wir erachten deshalb die heute vorgelegten «Sustainability Reports» oftmals als zu wenig zielgerichtet. Eine bessere Disclosure der strategischen Risikomanagementprozesse ist in erster Linie Sache des VR und sollte auch in seinem Interesse liegen, denn die Stakeholders erwarten diese Informationen, um eben die Risikostrukturen und deren Einfluss auf den WACC besser beurteilen zu können. Separate, weitergehende Prüfungsberichte durch den Wirtschaftsprüfer im Bereich von CSR erachten wir als unmittelbaren Kostentreiber und als nicht zielführend. |
| ZKB | In solchen Bereichen gibt es bereits eine grosse Zahl von Involvierten. Hier sehen wir keinen Zusatznutzen durch eine Prüfung der externen Revision. Diese ist bereits heute Diener zweier Herren; hiermit kämen noch zusätzliche Auftraggeber dazu, was zu Interessen Konflikten führen könnte. Zudem müssten erst Standards und Grundlagen definiert werden. Auch würde zum Beispiel bei der CSR der Spielraum der Gesellschaft (zum Beispiel sich via eine progressive CSR von der Konkurrenz abzuheben) unnötig eingeschränkt werden. Hier sollte keine neue Regulierung aufgebaut werden. |
| Manser | Nicht praxistauglich. |
| Stutz | Das ist ein Witz! Es kann nicht sein, dass man Unternehmen noch weiter belasten will. Dieser Unsinn ist eben der Grund, warum ich mehr und mehr Sachen lieber im Ausland machen. Es ist einfacher, Lampen in China zu produzieren, als hier. |
| Licht | Bitte nicht. Das ist schon wieder eine Verkomplizierung. |

| | |
|-----------------------------------|---|
| Poma | Der Kunde kann beim Revisor bestellen, was er will, solange dessen Unabhängigkeit nicht tangiert wird. |
| Ruch | Diese Prüfaufgaben sind in der Praxis schwierig umzusetzen, die Aussagen sind begrenzt und führen teilweise zu unnötigen Kosten. |
| Forstmoser | Die Revisionsstelle ist grundsätzlich die innergesellschaftliche Instanz für die periodische Prüfung, soweit zahlenmässig feststellbare Resultate zu verifizieren sind. Es sollte aber davon abgesehen werden, alles und jedes zu prüfen. Für Fragen der Lohngleichheit und der CSR erübrigt sich eine periodische Prüfung und ist es den Betroffenen/Interessierten zu überlassen, gegen Verstösse vorzugehen. |
| Übrige Gesellschaftsformen | GmbH, Genossenschaft und Genossenschafterverzeichnis, Verein, Stiftung (Art. 818, 827, 906-907, 916, 69b, 83b–c OR) |
| Frage (4.2.22) | Beurteilen Sie die Vorgaben zu den übrigen Gesellschaftsformen des ZGB und des OR als zweckmässig oder besteht Änderungsbedarf? |
| RAB | Der Ansatz des Gesetzgebers, die Revision weitestgehend rechtsformneutral auszugestalten, hat sich bewährt und sollte beibehalten werden. Die Prüfung der Erfüllung des Stiftungszwecks sollte nicht zum Gegenstand einer Prüfung durch die Revisionsstelle gemacht werden. Zum einen ist unklar, wie sich diese Aufgabe von der Aufgabe der Stiftungsaufsichtsbehörde abgrenzt, und zum anderen dürfte die Frage in der Praxis nicht einfach zu prüfen sein. Zudem sind Stiftungszwecke oft bewusst sehr weit gefasst, weil nur unter qualifizierten Umständen abgeändert werden können. Vor diesem Hintergrund ist zu erwarten, dass eine «Zweckprüfung» wohl meist positiv ausfallen und damit ein sehr zweifelhaftes Verhältnis zwischen Aufwand und Ertrag bestehen würde. |
| EXPERTsuisse | Wir befürworten die Rechtsformneutralität des Revisionsrechts. Insoweit ist es auch sachgerecht, dass für die weiteren Rechtsformen neben der AG mittels dynamischer Verweise (etwa im ZGB) auf die (anwendbaren) Vorschriften des Aktienrechts verwiesen wird. Im Zusammenhang mit dem Vereinsrecht hingegen sehen wir konkreten Anpassungsbedarf. Heute kennt der Verein im Grundsatz keine Eingeschränkte Revision, weswegen die Ordentliche Revision bereits «recht früh» einsetzt (bereits bei «10-20-50» im Vergleich zur AG, wo die Schwellenwerte zwischenzeitlich «20-40-250» betragen). Insoweit werden Vereine ab Fr. Mio. 20 Umsatzerlös bereits ordentlich revidiert, während gleich grosse Aktiengesellschaften in diesen Fällen noch eingeschränkt revidiert werden. Dies ist zu hinterfragen, da Vereine regelmässig eine geringere volkswirtschaftliche Relevanz aufweisen als Aktiengesellschaften, da der Verein in der Hauptsache für non-profit-Zwecke verwendet wird. Wir könnten uns vorstellen, dass die Schwellenwerte im Vereinsrecht ähnlich ausgestaltet werden wie im Aktienrecht und dass daher der Verein im Grundsatz der Eingeschränkten Revisionspflicht unterworfen wird. In diesem Zusammenhang sollte geregelt werden, dass Vereine mit nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt generell von der Revisionspflicht befreit sind. Insoweit könnte auf das Erfordernis eines Opting-out durch die Vereinsversammlung aus Vereinfachungsgründen verzichtet werden. |

| | |
|-----------------|--|
| | <p>Im heutigen Recht hat die Revisionsstelle des Vereins keine Anzeigepflicht im Zusammenhang mit einer Überschuldung des Vereins (vgl. hierzu unsere Ausführungen in HWP, Band «Eingeschränkte Revision», S. 34 f.). Wir regen jedoch im Sinne der Rechtssicherheit eine gesetzliche Klarstellung im ZGB an. Hierbei sind wir uns bewusst, dass die Botschaft 2007 zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts wie auch der Vorentwurf 2014 vorgeschlagen haben, dass dem Vorstand von Vereinen, die verpflichtet sind, sich im Handelsregister einzutragen zu lassen, künftig analog Aktienrecht eine Anzeigepflicht und der (gesetzlichen) Revisionsstelle eine subsidiäre Anzeigepflicht auferlegt werden sollte.</p> |
| TREUHAND SUISSE | <p>Zweckmässig. Zu Genossenschaftsverzeichnis und Haftung: keine Stellungnahme. Zu Stiftungen: Zweckmässig. Auch sollte die Erfüllung des Zwecks zur Aufgabe der Revisionsstelle werden.</p> |
| economiesuisse | <p>Angemessen und zweckmässig.</p> |
| Swipra | <p>Zur Frage: Sollte die Erfüllung des Zwecks der Stiftung zur Aufgabe der Revisionsstelle werden? Nein. Es obliegt dem StiRa im Rahmen seiner Berichterstattung Informationen dazu abzugeben. Eine Prüfung der Zweckerfüllung ist auch wiederum ein Kostentreiber ohne unmittelbaren wirklichen Nutzen.</p> |
| Egger | <p>Oui, pas de prescriptions plus restrictives.</p> |
| Poma | <p>Das rechtsformunabhängige Konzept wird begrüsst.</p> <p>Materielle Prüfungen der Geschäftstätigkeit gehören in den regulatorischen Bereich. Eine inhaltliche Geschäftstätigkeitsprüfung im Hinblick auf den Stiftungszweck sollte aus dem Zivilrecht ferngehalten werden.</p> |
| Ruch | <p>Die Anforderungen an die Vereine und Genossenschaften ist zu prüfen; in der Praxis teilweise bez. Umsetzung unklar.</p> |
| EL | <p>Verweisung auf Aktienrecht</p> <p>1. Vorbemerkungen</p> <p>Die Änderung von Art. 906 OR und die Verweisung auf das Aktienrecht erfolgte im Rahmen des Revisionsrechts 2005. Die Bestimmungen zum Genossenschaftsrecht stammen aus dem Jahr 1936. Sinnvoll war sicherlich die Abschaffung der Bestimmung über die Prüfung der Geschäftsführung (Art. 906 Abs. 1 aOR 1936).</p> <p>Die Tendenz, einzelne Bestimmungen des Aktienrechts unbesehen ins Genossenschaftsrecht zu übertragen, erscheint nicht sinnvoll, weil eine Genossenschaft nur sehr beschränkt mit einer Aktiengesellschaft verglichen werden kann. Auch im Zusammenhang mit dem Revisionsrecht erscheint die Verweisung auf das Aktienrecht für die Genossenschaft bei näherer Betrachtung nicht als sinnvoll. Ausgehend vom Nutzen der Revision muss man die Unterschiede zwischen der Aktiengesellschaft und der Genossenschaft beachten.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Im Gegensatz zur Aktiengesellschaft und zur GmbH ist die Genossenschaft keine Kapitalgesellschaft sondern eine Selbsthilfeorganisation. Damit ist die Genossenschaft auch nicht für die Teilnahme am Kapitalmarkt geeignet. - Ein Grundkapital bei der Genossenschaft ist nicht obligatorisch. Die Genossenschaft kann ein in Teilsommen zerlegtes Grundkapital aufweisen. Das |

Gesetz verbietet ein Grundkapital in fester Höhe, es gilt das Prinzip der offenen Tür. Die Genossenschaftsanteile (Anteilsscheine) dürfen keinen Wertpapiercharakter haben (Art. 853 Abs. 3 OR). Die Anteilsscheine können nicht die Mitgliedschaft verkörpern, d.h. die Übertragung der Urkunde macht den Erwerber nicht ohne weiteres zum Genossenschafter (Art. 849 Abs. 1 OR). Nicht der Anteil macht zum Mitglied, sondern Mitglied kann werden, wer die gesetzlichen und statutarischen Eintritts- und Aufnahmebedingungen erfüllt. Beim Anteilschein handelt es sich um eine blosser Beweisurkunde.

- Im Gegensatz zur Aktie sichert der Anteilsschein nach dem gesetzlichen Grundkonzept nicht einen Anteil am Reingewinn. Der Ertrag ist nach Massgabe der Benützung der genossenschaftlichen Einrichtungen (System der Rückerstattung) durch die einzelnen Mitglieder zu verteilen, ohne Rücksicht auf die Grösse der Kapitalbeteiligung (Art. 859 Abs. 2 OR). Dies entspricht der genossenschaftlichen Idee. Grundsätzlich sollen die genossenschaftlichen Einrichtungen den Genossenschäftlern zu Selbstkosten zur Verfügung gestellt werden, sodass aus der Geschäftsführung kein Überschuss resultiert.
- Im Gegensatz zum Aktienanteil, hängt das Stimmrecht nicht vom Genossenschaftsanteil ab. Es gilt das Kopfstimmprinzip. Es gibt demnach nicht Mehrheits- und Minderheitsaktionäre, sondern es wird die absolute Gleichheit aller Gesellschafter statuiert.
- Der Genossenschafter hat ein Austrittsrecht (Art. 842 OR).
- Der Genossenschafter hat (im Gegensatz zum Aktionär) eine Treuepflicht (Art. 866 OR). Schliesslich besteht die Möglichkeit einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht.

Im Gegensatz zur Aktiengesellschaft stehen somit bei der Rechnungslegung und der Revision der Jahresrechnung andere Schutzziele im Vordergrund. Es müssen insb. nicht Vermögensrechte von Minderheitsgesellschafter geschützt werden. Die Genossenschafter haben andere Informationsbedürfnisse als Aktionäre. Beim Bestehen einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht steht der Gläubigerschutz weniger im Vordergrund. All diese Unterschiede müssen auch im Zusammenhang mit der Revision der Jahresrechnung und der Rolle der Revisionsstelle berücksichtigt werden.

2. Gestaltungsrechte

Zumindest den Genossenschäftlern mit persönlicher Haftung oder Nachschusspflicht sollten im Zusammenhang mit der Revision der Jahresrechnung und den Aufgaben der Jahresrechnung eher mehr Gestaltungsrechte eingeräumt werden als den Aktionären. Art. 906 Abs. 2 Ziff. 3 OR sieht nur vor, dass von Genossenschäftlern, die einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegen, statt einer Eingeschränkten Revision eine Ordentliche Revision verlangt werden kann. Es sollte geprüft werden, ob es diesen Genossenschäftlern umgekehrt auch erlaubt werden sollte, statt einer Ordentlichen Revision eine Eingeschränkte Revision zu verlangen.

3. Revisionspflicht und Revisionsart

Ob es sinnvoll erscheint, die Bestimmung der Revisionspflicht und der Revisionsart bei einer Genossenschaft (nur) aufgrund der Referenzgrössen Bilanzsumme (ökonomisches Gesamtvolumen), Umsatzerlös (Ertragskraft) und Vollzeitstellen (Produktionsfaktor) vorzunehmen, erscheint fraglich.

Kriterien könnten (statt die Vollzeitstellen) auch die Anzahl der Genossen-

schafter sein. Man kann sich auch auf den Standpunkt stellen, dass eine Ordentliche Revision vorgeschrieben werden muss, wenn die Statuten nach Art. 880 OR eine Urabstimmung vorsehen.

4. Fachliche Anforderungen

Bei den fachlichen Anforderungen an die Revisoren erscheint die Verweisung auf das Aktienrecht sinnvoll.

5. Unabhängigkeit

Bei Genossenschaftsverbänden können die Statuten der Verwaltung des Verbandes das Recht einräumen, die geschäftliche Tätigkeit der angeschlossenen Genossenschaften zu überwachen (Art. 924 Abs. 1 OR).

Inwieweit Art. 731a OR in diesem Zusammenhang anwendbar ist, erscheint fraglich. Auch eine strikte Anwendung der aktienrechtlichen Unabhängigkeitsvorschriften nach Art. 728 OR erscheint angesichts der in den Vorbemerkungen dargelegten Unterschiede zur Aktiengesellschaft nicht als sachgerecht.

Hinzuweisen ist, dass auch die Verordnung EU Nr. 537/2014 vorsieht, dass die Mitgliedstaaten für die Abschlussprüfung von Genossenschaften beschliessen können, dass die Abschlussprüfung bei solchen Unternehmen vom Geltungsbereich der Verordnung oder bestimmter Bestimmungen dieser Verordnung ausgenommen werden kann.

3 Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses (Art. 907 OR)

Bei Genossenschaften mit persönlicher Haftung oder Nachschusspflicht der Genossenschaft hat die Revisionsstelle festzustellen, ob das Genossenschafterverzeichnis korrekt geführt wird. Dieser Prüfungsgegenstand sollte beibehalten werden.

4 Auskunftserteilung (Art. 857 Abs. 1 OR)

Die Genossenschafter können die Revisionsstelle auf zweifelhafte Ansätze aufmerksam machen und die erforderlichen Aufschlüsse verlangen.

Der Wortlaut dieser Bestimmung stammt noch aus dem Obligationenrecht 1881. Die Kontrollrechte der Genossenschafter entsprechen ziemlich genau denjenigen der Aktionäre nach Aktienrecht 1936. Laut Lehre und Rechtsprechung (zu Art. 697 Abs. 1 OR 1936) ist Art. 857 Abs. 1 OR so auszulegen, dass die Genossenschafter nicht nur von den Revisoren, sondern von der Genossenschaftsverwaltung und allenfalls den Liquidatoren Erklärungen verlangen kann. Die Ausdrücke «zweifelhafte Ansätze» und «erforderliche Aufschlüsse» sind extensiv auszulegen. Ob der Wortlaut dieser Bestimmung angepasst werden soll, ist zu prüfen.

5 Abberufung der Revisionsstelle (Art. 890 OR)

Abweichend vom Aktienrecht räumt Art. 890 Abs. 2 OR einem Zehntel der Genossenschafter das Recht ein, beim Richter die Abberufung der Revisionsstelle (und/oder der Mitglieder der Verwaltung) zu verlangen, sofern wichtige Gründe vorliegen (Art. 890 Abs. 2 OR).

Die Abberufungsklage ist eine Besonderheit des Genossenschaftsrechts. Ob diese Regelung beibehalten werden soll, erscheint fraglich.

6 Verein gem. ZGB

Die erhöhten Schwellenwerte, die mit der Änderungen des Obligationenrechts vom 23. Dezember 2011 eingeführt wurden, sind für die Vereine bewusst nicht übernommen worden, weil für Vereine, welche die Schwellenwerte nicht

| | |
|--------------------------------|--|
| | <p>erreichen, keine Eingeschränkte Revision vorgesehen ist (ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727 -731a N 122).</p> <p>Ob es weiterhin sinnvoll ist, bei den Vereinen an den Schwellenwerten festzuhalten sowie keine Eingeschränkte Revision vorzusehen, sollte geprüft werden. Auch zu klären ist der genaue Inhalt der Verweisung von Art. 69b Abs. 2 ZGB, dass die Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften entsprechend anwendbar sind.</p> <p>7 Stiftungen gem. ZGB</p> <p>In der Praxis bestehen Unsicherheiten über die Verweisung von Art. 83b Abs. 3 ZGB, der die Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften für anwendbar erklärt, soweit für die Stiftung keine besonderen Vorschriften bestehen. Die Reichweite dieses Verweises ist zu klären.</p> |
| Forstmoser | Für die Körperschaften des OR und den wirtschaftlich tätigen Verein soll der Grundsatz «same business, same risks, same rules» gelten. Auf die Prüfung des Genossenschaftsverzeichnisses kann verzichtet werden. Haftung sollte bei Genossenschaften der im Aktienrecht entsprechen. Zweckerfüllung bei der Stiftung ist durch die Aufsichtsbehörde zu prüfen, nicht durch die Revisionsstelle. |
| | |
| Revisionsaufsichtsrecht | Generelle Punkte (Bericht Kapitel 5.1) |
| Frage (5.1.1) | Hat sich das Revisionsaufsichtsrecht aus Ihrer Sicht grundsätzlich bewährt oder besteht wesentlicher Handlungsbedarf? |
| RAB | Aus Sicht der RAB hat sich das geltende Revisionsaufsichtsrecht grundsätzlich bewährt. Auch hier können wie überall immer gewisse Aspekte optimiert werden, aber diese ergeben auch aggregiert keinen wesentlichen gesetzgeberischen Handlungsbedarf. |
| EXPERTsuisse | Hinsichtlich der Ordentlichen Revision wurde verschiedentlich die letzten Jahre über eine Ausdehnung der staatlichen Aufsicht diskutiert. Die staatliche Aufsicht soll nach unserer Ansicht weiterhin auf das Segment der Organisationen resp. Einheiten von grossem öffentlichem Interesse beschränkt bleiben. |
| TREUHAND SUISSE | Seit der Einführung der RAB sind die Regulatorien und administrative Anforderungen deutlich gestiegen, eine Steigerung der Qualität in der Branche ist dadurch aber nicht wirklich erkennbar. Dagegen sind jedoch die Kosten unverhältnismässig gestiegen. Wünschenswert wäre, dass die RAB gegenüber kleineren Revisionsunternehmen mehr risikoorientierte Aufsichtsaufgaben wahrnehmen würde. |
| economiesuisse | Die Rolle der RAB hat sich mittlerweile gefestigt. Unklarheiten betreffend Zuständigkeit RAB oder Regulatorischer Aufsicht haben sich gelegt. |
| Zurich | Ja. Die Rolle der RAB hat sich mittlerweile gefestigt, anfänglich waren gewisse Unklarheiten betreffend Zuständigkeit RAB oder FINMA vorhanden. |
| KMU Forum | Les résultats des discussions au sein du Forum PME ont montré que les nouvelles règles relatives à la surveillance en matière de révision entraînent en |

| | |
|----------------------|---|
| | <p>Suisse des charges administratives et des coûts exagérés pour les petits réviseurs et indirectement pour les PME révisées. La réglementation et la pratique toujours plus stricte depuis 2008 de l'ASR et l'interprétation uniforme qu'elle fait du droit en la matière ont pour effet de favoriser le renforcement de l'oligopole formé par les quatre plus grandes entreprises de la branche. Ceci au détriment des petits réviseurs établis depuis des années, qui doivent faire face à un surcroît de charges administratives et à une augmentation sensible de leurs coûts en raison des nouvelles réglementations au niveau fédéral. Ces exigences nouvelles, qui augmentent leurs charges de fonctionnement, les obligent à abandonner certaines de leurs activités et renchérissent le coût de la révision pour les PME clientes. Cette évolution ne correspond pas, selon le Forum PME, à la volonté initiale du Législateur.</p> |
| Poma | <p>Das Revisionsaufsichtsrecht hat sich nur mit Einschränkungen bewährt. Es ist korrekt, dass die Revisionsberufe durch eine aus der Zentralverwaltung ausgegliederte, stark unabhängig agierende Behörde reguliert werden.</p> <p>Ein Ausbau der Behörde ist nicht nötig.</p> |
| Ruch | <p>Generelle Bemerkung zu den folgenden Fragen: Grundsätzlich hat sich das Revisionsaufsichtsrecht bewährt. Die Umsetzung (Art und Tiefe) ist zu beurteilen und vielleicht mit etwas mehr Verständnis für die Praxis zu leben.</p> |
| Frage (5.1.2) | <p>Hat sich die Institution der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) aus Ihrer Sicht bewährt? Ist die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) nach Ihrer Meinung ausreichend mit Ressourcen versehen, soll sie ausgebaut oder abgeschafft werden?</p> |
| RAB | <p>Die RAB hinterfragt ihre Arbeit regelmässig und ist zum Schluss gekommen, dass es die Institution einer von der Branche unabhängigen Revisionsaufsichtsbehörde braucht. Jedes Revisionsunternehmen, das vom geprüften Unternehmen mit der Prüfung beauftragt und entschädigt wird, unterliegt einem inhärenten Interessen- oder Unabhängigkeitskonflikt. Zur Vermeidung oder zumindest Abmilderung dieses Konfliktes ist die Revisionsaufsicht in der Wirtschaft unbestritten (vgl. hierzu und zum Folgenden Bericht des Bundesrates vom 13. Dezember 2013 über die Regulierungskosten, basierend auf einer unabhängigen Studie der Züricher Hochschule für Angewandte Wissenschaften (ZHAW), S. 30). Ebenso ist die Tatsache anerkannt, dass Aufsicht mit Kosten verbunden ist. Die Regulierungskosten, die mit der Revisionsaufsicht verbunden sind (4.6 Millionen Franken), sind vertretbar. Es besteht daher kein Handlungsbedarf. Die RAB verfügt zudem über angemessene Ressourcen, um ihr aktuelles Mandat zu erfüllen.</p> |
| EXPERTsuisse | <p>Die RAB hat mit der Zulassung von Revisionsunternehmen und der Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen, die Publikumsgesellschaften / Unternehmen des öffentlichen Interesses prüfen, einen klaren gesetzgeberischen Auftrag. Bei der ersten Aufgabe handelt es sich um eine formelle Überprüfung, in deren Rahmen die Anforderungen an Ausbildung und Erfahrung sowie der Leumund überprüft werden (vgl. Botschaft, BBI 2004, 4004). Bei der zweiten Aufgabe geht es darum zu überprüfen, ob die rechtlichen Pflichten, die anerkannten Standards zur Prüfung und Qualitätssicherung sowie die Berufsgrundsätze und Standesregeln eingehalten werden (vgl. Art. 16 RAG). «Die Überprüfung durch die Aufsichtsbehörde bezweckt nicht eine integrale Nachprüfung konkreter Revisionsmandate, sondern die Kontrolle, ob die Vorgaben des Revisionsaufsichtsgesetzes für die Revisionsunternehmen in zufällig ausgewählten</p> |

Einzelfällen eingehalten werden.» (vgl. Botschaft, BBl 2004, 4075). Insoweit ist es nicht die Aufgabe der RAB das professionelle Ermessen des Prüfers zu beurteilen und dessen getroffenen Entscheide in Frage zu stellen. Die Aufsichtsbehörde soll keine eigene Beurteilung des Prüfungsgegenstandes vornehmen, sondern sich darauf fokussieren, ob im konkreten Fall die anwendbaren Berufsgrundsätze unter Wahrung des professionellen Ermessens sowie der Eigenverantwortung des Abschlussprüfers beachtet worden sind. In der Praxis stellen wir jedoch fest, dass die RAB zuweilen eigene Beurteilungen anstellt. Insoweit regen wir an, dass in 728a und 729a OR klargestellt wird, dass der Abschlussprüfer im Kontext einer Abschlussprüfung von pflichtgemäßem Ermessen Gebrauch zu machen hat: «Die Revisionsstelle macht von ihrem pflichtgemässen Ermessen Gebrauch, um fundierte Entscheidungen über die Vorgehensweise zu treffen, die unter den Umständen des Prüfungsauftrags angemessen ist.»

Dieses pflichtgemässe Ermessen präzisiert insoweit auch den möglichen Umfang der Pflichtverletzung in Verantwortlichkeitsfällen. Siehe hierzu unsere Ausführungen im Zusammenhang mit der Verantwortlichkeit sowie im Zusammenhang mit der Frage des professionellen Ermessens des Abschlussprüfers.

Im Zusammenhang mit der Frage des (gesetzlichen) Auftrags der RAB wäre auch zu überlegen das Akkreditierungs- und Wiederzulassungsverfahren in die Hände einer Selbstregulierungsorganisation zu legen, um damit die Revisionsaufsichtsbehörde zugunsten ihres Kernauftrags (staatliche Beaufsichtigung von Prüfungsgesellschaften, welche Publikumsgesellschaften revidieren) zu entlasten. Die Sanktionierung von Verstössen würde in diesem Fall für alle zugelassenen Prüfer weiterhin bei der Revisionsaufsichtsbehörde verbleiben.

Davon unbeschadet anerkennen wir den gesetzlichen Auftrag der Revisionsaufsichtsbehörde. Dieser gesetzliche Auftrag rechtfertigt hingegen weder, dass die Behörde im Einzelfall das professionelle Ermessen des Abschlussprüfers in Frage stellt, noch dass sie Gesetzesinterpretationen etwa in Form von Rundschreiben vornimmt. Das Standard-Setting im Bereich des materiellen Revisionsrechts sollte ausschliesslich dem Berufsstand überlassen sein.

Zu beobachten ist, dass die RAB in gleicher Sache teilweise als rechtsetzende, untersuchende, «anklagende» und richtende Instanz amtiert. Diese Konstellation ist unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten zu überdenken. Dies wiegt umso schwerer, als es sich bei der RAB um eine relativ kleine Behörde handelt, bei welcher personelle und organisatorische Trennungen zur Vermeidung von Interessenkonflikten nur schwierig zu implementieren sind.

Nach unserer Einschätzung verfügt die RAB insgesamt über ausreichende Ressourcen, um die ihr von Gesetzes wegen übertragenen Aufgaben wahrzunehmen. So befindet sich die RAB auch finanziell in einer robusten Situation. Die RAB bildet gem. Art. 35 RAG die für die Ausübung ihrer Aufsichtstätigkeit erforderlichen Reserven im Umfang von höchstens einem Jahresbudget. Zwischenzeitlich beträgt der Stand dieser Reserve Fr. 4'800'000 (31.12.2015). Diese finanzielle Lage ist nicht zuletzt Ausdruck der umfangreichen Inspektionstätigkeit der RAB. So stellen wir fest, dass die RAB auch nach einigen Jahren Erfahrung in der Inspektion der grössten Revisionsgesellschaften weiterhin am jährlichen Inspektionsrhythmus festhält, obschon aus Risikoüberlegungen und angesichts der Tatsache, dass die Inspektionen keine gravierenden Qualitätsmängel ergeben, auch auf einen mehrjährigen Überwachungszyklus übergegangen werden könnte. Nach Gesetz ist denn auch ein jährlicher Inspektionsrhythmus nicht zwingend; bereits eine

| | |
|-----------------|---|
| | <p>Inspektion in einem Dreijahresrhythmus würde dem Gesetz genügen.</p> <p>Die RAB finanziert sich im Übrigen mehrheitlich über Inspektions- und Aufsichtsgebühren, die von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zu tragen sind, ohne dass diese Gebühren im angemessenen Umfang an die Revisionskunden weiterbelastet werden können. Im Unterschied hierzu finanziert sich etwa das US PCAOB über Gebühren, die bei den Emittenten erhoben werden. Wir regen insoweit an das Finanzierungsmodell der RAB zu überdenken.</p> |
| TREUHAND SUISSE | <p>Des Weiteren lässt sich feststellen, dass die RAB ohne eine entsprechende klare gesetzliche Grundlage KMU-Revisoren ausserhalb der periodischen Zulassungsprüfung zur Herausgabe von Dokumenten und Informationen zwingt. Dabei stützt sich die RAB auf die Melde- und Informationspflicht von Art. 15a Abs. 1 lit. a RAG. Die im Art. 15a statuierte Auskunfts- und Meldepflicht bezieht sich jedoch nur auf die Informationen, welche die Erfüllung der Aufgaben der RAB benötigt werden. Bei nicht staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen beschränkt sich die Aufgabe der RAB auf die Überprüfung der Zulassungsvoraussetzungen gem. Art. 5 RAG. Die Zulassungsvoraussetzungen sind: Unbescholtener Leumund, Ausbildung nach 4 RAG und Fachpraxis von einem Jahr. Zwischen den Überprüfungsaufgaben der RAB und den von der Letztgenannten verlangten Informationen ausserhalb des Zulassungsrhythmus besteht meistens keinen Zusammenhang (Die RAB verlangt z.B. die Jahresberichte der letzten drei Jahre etc...);</p> <p>Die von der RAB ausgesprochenen Zulassungsentzüge erfolgen ohne eine genügende juristische Begründung;</p> <p>Die von der RAB ausgesprochenen Zulassungsentzüge erfolgen ohne die Besonderheiten des Einzelfalles zu berücksichtigen. Die minimale Sanktion ist ein Entzug von 12 Monaten. Mildere Massnahmen sind vom Gesetz gar nicht vorgesehen.</p> |
| economiesuisse | <p>Vereinzelt besteht der Wunsch, dass sich die RAB im Ausland, insb. Gegenüber den USA noch besser positioniert. Es ist aber nicht erforderlich, die Ressourcen der RAB auszubauen.</p> |
| Zurich | <p>Die RAB könnte sich im Ausland insb. Gegenüber den USA noch besser positionieren.</p> |
| sgv | <p>Das heute Recht erfüllt seine Zielsetzung und ist gut ausgelegt. Probleme sind die RAB, welche Vorschriften der Ordentlichen auf die Eingeschränkte Revision ausdehnt und die eingeschränkt Revidierenden selber, die eher noch zu viele Prüfungshandlungen vornehmen.</p> |
| ZKB | <p>Als Prüfungsausschuss (Audit Committee) und Audit (interne Revision) haben wir keine regelmässigen Berührungspunkte mit der RAB. Unsere Stellungnahme beruht auf einzelnen Treffen, den Kommentaren welche wir durch unsere privaten Netzwerke erhalten und durch Stellungnahmen der externen Revisionsgesellschaft (zum Beispiel, dass sie sich neu wegen neuer Auflagen der RAB in einzelnen Bereichen nicht mehr auf die Arbeit der internen Revision abstützen dürfen). Diese Stellungnahme muss daher relativiert betrachtet werden:</p> <p>Gem. unseren Quellen und Eindrücken konzentriert sich die Arbeit der RAB stark auf die formelle Einhaltung von Standards und definierten Kriterien. Die Prüfungen der RAB binden bedeutende Ressourcen in den Revisionsgesell-</p> |

| | |
|--------------------------------|---|
| | <p>schaften. Diese Kosten müssen wieder auf die Kunden überwältigt werden, welche aber keinen entsprechenden Mehrwert erkennen. Zusätzlich rekrutieren die RAB und die Revisionsgesellschaften im gleichen, kleinen Pool von Prüfern. Ein Ausbau der RAB um vermehrt auch materielle Beurteilungen der Prüfungen vornehmen zu können, würde wahrscheinlich wenig Mehrwert bringen. Daher sehen wir keinen Grund, diese Aufsichtsbehörde weiter auszubauen. Inwieweit eine Abschaffung vertretbar ist, können wir nicht beurteilen. Bei den B4 Gesellschaften würden wahrscheinlich die internen Qualitätsprozesse genügen; bei kleineren Gesellschaften könnte man sich nicht auf solche internen Prozesse verlassen.</p> |
| Egger | Oui. Néanmoins souvent sans pragmatisme ! |
| Poma | <p>Das Revisionsaufsichtsrecht hat sich nur mit Einschränkungen bewährt. Es ist korrekt, dass die Revisionsberufe durch eine aus der Zentralverwaltung ausgegliederte, stark unabhängig agierende Behörde reguliert werden.</p> <p>Ein Ausbau der Behörde ist nicht nötig.</p> |
| Ruch | Rolle der RAG wird zu intensiv gelebt. |
| Forstmoser | Abschaffung der RAB und Rückführung der Überwachungsaufgaben auf die Ebene der Selbstregulierung wäre zwar zweckmässig, ist aber wohl aus Gründen der internationalen Akzeptanz nicht machbar. |
| Revisionsaufsichtsrecht | Spezifische Punkte (Kapitel 5.2) |
| Revisionsaufsichtsrecht | Gegenstand und Begriffe (Art. 1–2 RAG) |
| Frage (5.2.1) | Haben Sie Bemerkungen zu diesen Artikeln? |
| EXPERTsuisse | <p>Art. 1 bezeichnet den Anwendungsbereich des RAG. Dabei weist Absatz 3 darauf hin, dass spezialgesetzliche Regelungen vorbehalten sind. In diesem Zusammenhang weisen wir gerne auf eine aus unserer Sicht unbefriedigende Situation hin: So ist es derzeit die Absicht der Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge (OAK BV) den Revisionsstellen konkrete Anforderungen im Rahmen einer Weisung zu machen, was letztlich die Festschreibung von Zulassungskriterien ausserhalb des RAG bedeuten würde. Wir sind der Auffassung, dass das RAG der Gesetzesort sein muss, an welchem Zulassungskriterien definiert werden. So kann es nicht sein, dass eine Bundesbehörde / ein Regulator ohne entsprechende robuste Rechtsetzungsdelegation seitens des Gesetzgebers Anforderungen an die Abschlussprüfer von gewissen Organisationen stellt. Sollte es im Umfeld des BVG tatsächlich erforderlich sein gegenüber der Grundzulassung bei der RAB weitere Zulassungskriterien zu definieren, so ist dies u.E. eine Angelegenheit des Gesetzgebers. In jedem Fall ist es erforderlich, dass Zulassungskriterien in unterschiedlichen Branchen miteinander kompatibel sind und in einem sachlogischen Gesamtzusammenhang stehen.</p> |
| Poma | Die Übertragung von Teilen der Aufsicht über die finanzmarktlichen Prüfungen nach FINMAG an die RAB ist misslungen. Die schlecht abgegrenzten Zuständigkeiten von RAB und FINMA sorgen für bürokratischen Leerlauf und belasten |

| | |
|-------|--|
| | <p>die Wirtschaft mit unnötigen Kosten.</p> <p>In diesem Bereich braucht es der Klärung – und eine Stärkung der RAB.</p> |
| Pajer | <p>Gem. Art. 2 lit. c RAG sind als Gesellschaften des öffentlichen Interesses (public interest entities, PIEs)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Publikumsgesellschaften (im Sinne von Art. 727 Abs. 1 Ziffer 1 OR) und • Beaufsichtigte im Sinne von Art. 3 FINMAG, die eine nach Art. 9a RAG zugelassene Prüfgesellschaft mit einer Prüfung nach Art. 24 FINMAG beauftragen müssen <p>definiert. Gem. Art. 3 FINMAG unterstehen der Finanzmarktaufsicht die Personen, die nach den Finanzmarktgesetzen eine Bewilligung, eine Anerkennung, eine Zulassung oder eine Registrierung der FINMA benötigen sowie die kollektiven Kapitalanlagen</p> <p>Hiermit gelten in der Schweiz nebst den Publikumsgesellschaften folgende Finanzintermediäre als Gesellschaften des öffentlichen Interesses:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Banken und Effekthändler gemäss Banken- bzw. Börsen- und Effektenhandelsgesetz • Versicherungen gemäss Versicherungsaufsichtsgesetz • Pfandbriefzentralen gemäss Pfandbriefgesetz • Institute und Produkte des Kollektivkapitalanlagengesetzes <ul style="list-style-type: none"> • Fondsleitungen und deren vertragliche Anlagefonds • Vermögensverwalter kollektiver Kapitalanlagen • Vertreter ausländischer kollektiver Kapitalanlagen • SICAV / SICAF / Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen <p>Publikumsgesellschaften, Banken und Versicherungen entsprechen aufgrund ihrer Grösse und ihres öffentlichen Charakters einer Gesellschaft des öffentlichen Interesses. Dies entspricht auch der Definition der Unternehmen von öffentlichem Interesse in der EU.</p> <p>Institute die gemäss dem Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG) genehmigt sind, fehlt es häufig am öffentlichen Charakter:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fondsleitungen (44 Bewilligungsträger) sind häufig Tochtergesellschaften von Banken oder Versicherungen. Eine kleine Anzahl von Fondsleitungen (insb. Immobilienfondsleitungen) verfügen jedoch über eine private Eigentümerschaft • Vermögensverwalter kollektiver Kapitalanlagen (196 Bewilligungsträger) sind zum grossen Teil KMU Betriebe (4-10 Mitarbeitende), welche sich im Eigentum von geschäftsführenden Partnern befinden • Vertreter ausländischer kollektiver Kapitalanlagen (94 Bewilligungsträger) ist eine Lizenz, die häufig im Zusammenhang mit einer höheren FINMA-Lizenz vergeben ist <p>Die Bewilligungsträger haben gemeinsam, dass sie keinerlei Kundengelder entgegen nehmen oder Kredite vergeben.</p> <p>Kollektive Kapitalanlagen gemäss dem KAG (vertraglicher Anlagefonds, SICAV, SICAF und Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen) haben</p> |

grundsätzlich einen öffentlichen Charakter, da sie Anlegern (Retail- oder nur Qualifizierte Anleger) zur Anlage angeboten werden (rund 1'500 genehmigte Produkte).

Exchange Traded Funds (ETFs) sind in- und ausländische Fonds, welche an der SIX Swiss Exchange kotiert sind (über 1'000 Produkte).

Die Schweizer Definition der Gesellschaften des öffentlichen Interesses gemäss Revisionsaufsichtsgesetz umfasst ein sehr breites Spektrum von Finanzintermediären und geht teilweise deutlich über die Bestimmungen von anderen Europäischen Finanzplätzen (UK, Irland, Luxembourg, Deutschland, Frankreich, Österreich).

Gem. Rundschreiben 1/2015 der RAB sind die Anforderungen des International Standards on Auditing ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report auf alle Gesellschaften, deren Beteiligungspapiere oder Anleiensobligationen an einer Börse kotiert sind, anzuwenden. Das RAB-Rundschreiben ist anwendbar für Gesellschaften, nach unserer aktuellen Interpretation jedoch nicht auf ETFs, welche nicht gesellschaftsrechtlich, sondern als Vermögenspool organisiert sind. Im Anwendungsbereich des Rundschreibens sind jedoch kotierte Investment Vehikel, Immobilienfonds und aktienrechtlich organisierte SICAVs.

Bei der Überführung dieser Bestimmungen in die Schweizer Prüfungsstandards (PS) gehen wir davon aus, dass auch sämtliche ETFs unter den PS 701 (neu) fallen werden aufgrund der grundsätzlich rechtsformunabhängigen Anwendung. ETFs sind heute in den meisten Asset Klassen und als aktiv oder passiv verwaltete Fonds an der SIX Swiss Exchange verfügbar (vgl. http://www.six-swiss-exchange.com/funds/active_etf_de.html).

Anlagefonds haben zum Ziel, ihr Vermögen üblicherweise gänzlich gem. der im Prospekt definierten Anlagestrategie zu investieren. Die mit der Anlage verbundenen Risiken sind im Prospekt beschrieben und Anleger müssen gem. den kollektivkapitalanlagegesetzlichen Bestimmungen sowie der Vertriebsrichtlinie der Swiss Funds and Asset Management Association (SFAMA) über die Chancen und Risiken informiert werden.

ETFs unterscheiden sich gegenüber den nicht kotierten vertraglichen Anlagefonds primär bezüglich ihrer Intraday-Liquidität. Fondsanteile von nicht kotierten Anlagefonds können üblicherweise täglich am nächsten Handelstag zum Net-Asset-Value pro Anteil bei der Fondsleitung bzw. der Depotbank zurückgegeben werden.

Die Prüfungsrisiken im Zusammenhang mit Anlagefonds liegen naturgemäss bei der Existenz und Bewertung der Anlagen, wobei diese Fonds verpflichtet sind, ihre Vermögenswerte bei einer Schweizer Depotbank zu hinterlegen, und die Bewertung deren börsennotierten Investments bringen keine substantiellen Unsicherheiten mit sich.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob bei den ETFs standardmässig Vorhandensein und Bewertung der Anlagen als Key Audit Matter KAM behandelt werden sollen, oder ob generell davon ausgegangen werden darf, dass kein KAM vorliegt. In diesem Zusammenhang ist die Anwendung von PS 701 (neu) auf ETFs kritisch zu hinterfragen, ob sich für den Anleger ein Nutzen aus der detaillierteren Berichterstattung ergibt, oder ob der bestehende Umfang der Berichterstattung ausreicht.

Dabei ist ebenfalls zu berücksichtigen, dass Anlagefonds täglich einen Abschluss erstellen, um ihren Marktwert pro Fondsanteil zu ermitteln. Der Net-Asset-Value zum 31.12. ist entsprechend für den ersten Handelstag (3.1.)

| | |
|--------------------------------|---|
| | <p>relevant und anschliessend grundsätzlich ohne weitere Bedeutung für den Anleger (Ausnahme Steuererklärung). Die Abschlussprüfung erfolgt erst Wochen oder Monate später.</p> <p>Damit sind die ETFs betroffen, obwohl es sich häufig um Einheiten handelt, bei denen aufgrund des abgebildeten Indexes kein Ermessen seitens der Fondsleitung notwendig ist und deshalb kein Key Audit Matter formuliert werden kann. Aus diesen Gründen sollten die ETFs von der Anwendung von ISA 701 bzw. dem späteren entsprechenden PS 701 (neu) ausgenommen werden. Bei den übrigen Gesellschaften gemäss KAG ist insb. darauf zu achten, dass sie auch bei der Umsetzung des ISA 701 in die PS 701 (neu) weiterhin als nicht kotierte Gesellschaften des öffentlichen Interesses behandelt werden und damit nicht in den Geltungsbereich fallen. Unter Hinweis auf die Europäische Regulierung von Unternehmen von öffentlichem Interesse ist zudem die Zuordnung sämtlicher Gesellschaften des KAG als PIE kritisch zu hinterfragen. Das Begründen des öffentlichen Interesses alleinig durch die Aufsicht durch die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (FINMA) ist nicht plausibel. Die Komplexität und Grösse des Unternehmens und ihre systemische Relevanz für den Finanzplatz sollten ebenfalls in die Diskussion einfließen. Viele dieser Unternehmen sind Eigentümer geführte KMUs mit weniger als 10 Mitarbeitenden.</p> |
| Revisionsaufsichtsrecht | Allgemeine Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen (Art. 3–6 RAG) |
| Frage (5.2.2) | Beurteilen Sie die Zulassungsbestimmungen als sinnvoll? |
| RAB | <p>Die Zulassungsbestimmungen sind grundsätzlich sinnvoll. Prüfwert sind höchstens die Frage, ob sich aus einem Jahr Fachpraxis tatsächlich genügend Prüferfahrung ergibt, wenn nach der Zulassung Unternehmen mittlerer Grösse (unterhalb von 20/40/250) geprüft werden. Prüfwert ist weiter, ob es sinnvoll ist, dass zugelassene Revisoren mit entsprechender Fachpraxis (5 oder 12 Jahre) als Revisionsexperten zugelassen werden können, obwohl sie möglicherweise keinerlei Erfahrung mit Ordentlichen Revisionen haben.</p> <p>Im Sinne der Bündelungsvorlage (Übertragung der Aufsichtskompetenzen über Prüfgesellschaften von der FINMA an die RAB) ist künftig darauf zu achten, dass weitere (spezialgesetzliche) Zulassungen im Prüfwesen ausschliesslich durch die RAB ausgesprochen werden.</p> |
| EXPERTsuisse | <p>Wie bereits oben ausgeführt, sind wir der Auffassung dass das bestehende Zulassungssystem im RAG die in der Praxis bestehenden Anforderungen an die Abschlussprüfer und Revisionsstellen nicht in allen Fällen sachgerecht reflektiert. Insb. die Zulassung als Revisor mit der Möglichkeit recht grosse Unternehmen eingeschränkt zu revidieren, erachten wir als ungenügend. Hier sind die Zulassungskriterien nicht mit der zwischenzeitlichen Erhöhung der Schwellenwerte für die Ordentliche Revision mitgewachsen, so dass nach geltendem Recht Revisoren, die über keine fundierte Revisionsausbildung verfügen, im Segment jenseits von «10-20-50» Abschlussprüfungen durchführen dürfen. Diese heutige Ist-Situation war nicht im Sinne des Gesetzgebers des Revisionsrechts 2008.</p> <p>Insoweit regen wir nachstehende Anpassungen der Zulassungsbestimmungen an:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Neuregelung betreffend Ausbildung, Fachpraxis und kontinuierliche |

| | |
|-----------------|---|
| | <p>Weiterbildung</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gleich lange Spiesse für alle Marktteilnehmer im Hinblick auf die Weiterbildung (Weiterbildung für Revisoren und Revisionsexperten identisch im Umfang der Weiterbildungsrichtlinien der Berufsverbände EXPERTsuisse und TREUHAND SUISSE) • Die unbefristete Zulassung der natürlichen Personen ist aus unserer Sicht nicht zweckmässig, vielmehr sollte die Aufrechterhaltung der Zulassung periodisch aufgrund der aktuellen Fachpraxis und Weiterbildung überprüft werden. Die Aufrechterhaltung der Zulassung erfordert eine noch näher zu definierende laufende Fachpraxis. • Als Ausbildungsvoraussetzung für den Revisionsexperten sehen wir zwingend ein Expertendiplom (dipl. WP, TREX, STEX, Experte in RL und Controlling), wobei diese Ausbildung im Falle von TREX, STEX, Experte in RL und Controlling zu flankieren wäre durch das erfolgreiche Belegen eines Ausbildungsmoduls «Revision». • Streichen des heutigen Art. 4 Abs. 2 lit. C RAG, d.h. künftig keine Revisionsexperten-Zulassung für Fachausweisinhaber und Uni-/FH-Absolventen ohne Expertendiplom. • Im Bereich der Zulassung des Revisors sind wir der Auffassung, dass die geltende Anforderung von nur einem Jahr Fachpraxis ungenügend ist. Für die Zulassung erachten wir einen Umfang von mind. Drei Jahren Fachpraxis als notwendig. • Die beaufsichtigte Fachpraxis muss zudem vorwiegend auf dem Gebiet der Rechnungsrevision erworben werden. <p>Unter den zuvor genannten Konditionen könnten wir uns dann im Sinne einer KMU-Erleichterung vorstellen, dass der zugelassene Revisor inskünftig sämtliche gesetzlichen Spezialprüfungen im KMU-Segment (Segment der eingeschränkt revisionspflichtigen Gesellschaften) vornehmen dürfte. Damit würde die Beauftragung eines Revisors oder Revisionsexperten eine Frage der Grösse und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens, während dem heute immer dann ein Revisionsexperte beizuziehen ist, wenn das Haftungssubstrat gefährdet ist resp. Reduziert werden soll (so etwa bei Kapitalherabsetzungen oder vorzeitigen Vermögensverteilungen bei Liquidationen).</p> <p>Im Kontext der Zulassung von Revisionsunternehmen regen wir an, dass das starre Erfordernis in Art. 6 Abs. 1 lit. A RAG gelockert wird. U. E. wäre es sachgerecht zu fordern, dass zugelassene oder ehemals zugelassene Revisionsexperten oder Revisoren angemessen (entsprechend der Bedeutung der Revision für die Gesamtgeschäftstätigkeit) im obersten Leitungs-/Verwaltungsorgan vertreten sein müssen, um die entsprechende Zulassung des Revisionsunternehmens als Revisionsexpertin oder Revisorin aufrechtzuerhalten. Mittels berufsständischer Regelungen (Standes- und Berufsregeln, Qualitätssicherungsstandards) ist bereits heute ausreichend sichergestellt, dass keine «revisionsfremden» Angestellten Einfluss auf die Revisionstätigkeit nehmen.</p> <p>Zudem – wie bereits oben angesprochen – sind wir der Auffassung, dass Finanzkontrollen der öffentlichen Hand keine Zulassung für privatrechtliche Revisionsdienstleistungen erhalten sollten, mithin Art. 6 Abs. 2 RAG zu streichen wäre.</p> |
| TREUHAND SUISSE | Im Wesentlichen sind die Zulassungsbestimmungen sinnvoll. Zugelassene |

| | |
|-------------------------|---|
| | Revisionsexperten sollten eine vertiefte Weiterbildung im Bereich Revision (Wirtschaftsprüfung) vorweisen. Ein Optimierungsbedarf ist vorhanden. |
| Ethos | Ces dispositions sont actuellement appropriées selon Ethos. |
| Poma | Die Anforderungen an die Fachpraxis für Revisoren nach Art. 5 ist mit einem Jahr zu tief. Sie müsste mindestens doppelt so hoch sein. |
| Revisionsaufsichtsrecht | Besondere Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen für Gesellschaften des öffentlichen Interesses (Art. 7–9 RAG und 1–15 RAV) |
| Frage (5.2.3) | Wie beurteilen Sie die Segmentierung zwischen Publikumsgesellschaften, die von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zu prüfen sind, und anderen wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen, die von zugelassenen Revisionsexperten zu prüfen sind? |
| RAB | Die Segmentierung ist grundsätzlich sinnvoll und hat sich bewährt. Die RAB ist jedoch der Auffassung, dass auch die Revision von Vorsorgeeinrichtungen (nur Pensionskassen, ohne patronale Wohlfahrtsfonds) künftig nur noch durch Revisionsunternehmen mit der Zulassung als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen durchgeführt werden soll. Ebenfalls stellt sich die Frage, ob sehr grosse Gesellschaften (z.B. grosse Detailhandelsunternehmen), die aktuell nicht als Gesellschaften des öffentlichen Interesses qualifizieren, als solche gelten sollten. Die entsprechenden Schwellenwerte wären dazu noch zu definieren. Dabei ist zu beachten, dass in der Schweiz im Gegensatz zum Ausland kein Peer Review-System besteht und somit alle Ordentlichen Revisionen von Gesellschaften, die nicht als Gesellschaften mit öffentlichem Interesse qualifizieren, keiner Qualitätsüberprüfung unterstehen. |
| EXPERTsuisse | <p>Wie bereits an anderer Stelle erwähnt, ist für uns die Unterteilung in Publikumsgesellschaften und andere wirtschaftlich bedeutende Unternehmen und mithin auch die Differenzierung in staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen und Revisionsexperten ausserhalb der staatlichen Aufsicht sinnvoll und richtig. Für eine Ausdehnung der staatlichen Aufsicht auf weitere Segmente sehen wir keine Veranlassung.</p> <p>Bereits an anderer Stelle haben wir auf die derzeitigen Regulierungsbestrebungen der OAK BV hingewiesen, die wir als nicht sachgerecht empfinden. Wir könnten uns aber vorstellen, dass im BVG eine ähnliche Systematik, wie sie im Aktienrecht verankert ist, etabliert wird. Danach könnten etwa in Abhängigkeit von der Grösse und Komplexität der Pensionskassen unterschiedliche Anforderungen an die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisionsstellen (auf Gesetzesstufe) definiert werden. So könnte etwa auch, analog der Reduktion der Anforderungen an die Rechnungslegung im Zuge der sog. Initiative Pelli, bei patronalen Wohlfahrtsfonds über die Etablierung der Eingeschränkten Revision nachgedacht werden.</p> |
| economiesuisse | <p>Es besteht kein objektiver Grund für eine Unterscheidung der Zulassungskriterien. Auch kleineren Revisionsgesellschaften sollte die Möglichkeit offen stehen, wirtschaftlich bedeutende Unternehmen zu prüfen.</p> <p>Grundsätzlich sind diese Bestimmungen aber sinnvoll.</p> |
| Zurich | Wir finden diese Regelung sinnvoll. |

| | |
|--------------------------------|--|
| Ethos | Ethos considère qu'il est indispensable de maintenir (1) l'obligation d'audit par une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat pour les sociétés ouvertes au public et (2) les conditions d'agrément plus exigeantes pour effectuer l'audit des institutions financières, comme la loi le prévoit actuellement. |
| Revisionsaufsichtsrecht | Pflichten staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen (Art. 11–14 RAG) |
| Frage (5.2.4) | Wie beurteilen Sie die Unabhängigkeitskriterien vor dem Hintergrund der schweizerischen und internationalen Vorschriften der Branche bzw. vor dem Hintergrund der Bestimmungen des OR? |
| RAB | Vgl. dazu die Ausführungen vorne zu Art. 728 OR. |
| EXPERTsuisse | Aus unserer Sicht sind die Unabhängigkeitskriterien im Wesentlichen international kompatibel. Die in der EU eingeführte sog. «firm rotation» erachten wir hingegen für wenig effektiv und nicht nachahmenswert. Durch die bestehende interne Rotation des leitenden Revisors wird dafür gesorgt, dass im Einzelfall die kritische Grundhaltung gewahrt bleibt. |
| economiesuisse | Sinnvoll – auch im internationalen Vergleich. |
| Zurich | Sinnvoll auch im internationalen Vergleich. |
| Ethos | Cf. prise de position concernant l'art. 728 CO ci-dessus. |
| Poma | Tönt gut, wird formal eingehalten, bringt aber nichts. Der kleine Markt in der Schweiz sorgt bei den grossen Prüfgesellschaften für Durchlässigkeiten und gemeinsame wirtschaftliche Interessen einer sehr kleinen Gruppe von Unternehmen, dass von einem faktischen Kartell ausgegangen werden muss. |
| EL | <p>Art. 11 Abs. 1 lit. a RAG</p> <p>Für Gesellschaften von öffentlichem Interesse gilt nach Art. 11 Abs. 1 lit. a RAG, dass die jährlichen Honorare aus Revisions- und anderen Dienstleistungen für eine einzelne Gesellschaft 10 % der gesamten Honorarsumme nicht übersteigen dürfen. Die gleiche Regelung enthalten die Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007 (Teil IX Abschnitt B Abs. 3 RzU 2007).</p> <p>Im internationalen Vergleich erscheinen die Regelungen in Art. 11 Abs. 1 lit. a RAG und in den Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007 eher als streng. Ziff. 290.219 IESBA CoE geht bei der Prüfung von Gesellschaften von öffentlichem Interesse von einem Schwellenwert von 15 % der Gesamteinnahmen des Revisionsunternehmens für zwei aufeinanderfolgende Jahre aus. Art. 22 Abs. 3 der Verordnung EU Nr. 537/2014 hat den Schwellenwert und die Vorgehensweise bei Gesellschaften von öffentlichem Interesse von Ziff. 290.219 IESBA CoE weitgehend übernommen. Es wird von einem Schwellenwert von 15 % der insgesamt vereinnahmten Honorare des Revisionsunternehmens in einem Zeitraum von drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren ausgegangen (ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728 OR N 186 ff).</p> |
| Revisionsaufsichtsrecht | Zulassung und Aufsicht (Art. 15–21 RAG, 16–27 und 28–33 RAV) |

| | |
|----------------------|---|
| Frage (5.2.5) | Wie beurteilen Sie die Inspektionstätigkeit der RAB (Firm Review)? |
| RAB | Die Beurteilung der Inspektionstätigkeit der RAB im Bereich der Firm Review ist den betroffenen Unternehmen zu überlassen. Aus unserer Sicht hat die RAB mit überschaubaren Ressourcen (26 Vollzeitstellen bzw. 30 Personen) nicht unerheblich dazu beigetragen, dass sich die Revisionsqualität in der Schweiz verbessert und internationales Niveau erreicht hat. |
| EXPERTsuisse | Der jährliche Prüfrhythmus bei den grössten Prüfungsgesellschaften ist kritisch zu hinterfragen. Die RAB kennt die Prüfungsgesellschaften inzwischen sehr gut. Zudem bleibt bei einem jährlichen Prüfrhythmus kaum genügend Zeit, allfällige Beanstandungen zu adressieren und Empfehlungen umzusetzen (insb. angesichts der Tatsache, dass es eine gewisse Zeitspanne seitens der RAB erfordert bis die entsprechenden Inspektionsberichte den Beaufsichtigten zugestellt werden). Das Gesetz sieht im Übrigen vor, dass die Inspektionen mindestens alle drei Jahre zu erfolgen haben; ein jährlicher Inspektionsrhythmus ist nach Schweizer Recht nicht zwingend. |
| TREUHAND SUISSE | Siehe die oben genannten Bemerkungen. |
| Frage (5.2.6) | Wie beurteilen Sie die Inspektionstätigkeit der RAB (File Review)? |
| RAB | Vgl. zur Inspektionstätigkeit der RAB im Bereich der File Review vorstehend (Revisionsrecht, generelle Punkte). |
| EXPERTsuisse | Inhaltlich ist die Überprüfung von Ermessensentscheiden der Abschlussprüfer bzw. Revisionsteams nicht sachgerecht bzw. letztlich sogar systemwidrig (siehe dazu bereits weiter oben). In diesem Punkt besteht gesetzlicher Klarstellungsbedarf. |
| economiesuisse | Angemessen, der Fokus auf formelle Aspekte wird beanstandet. |
| Frage (5.2.7) | Wie beurteilen Sie das Finanzierungsmodell der RAB? |
| RAB | Das Finanzierungsmodell für die RAB hat sich bewährt. Insb. besteht keine Notwendigkeit, die Finanzierung über die Gesellschaften des öffentlichen Interesses zu organisieren: Die RAB überwacht direkt nur die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen. Falls neu die Gesellschaften des öffentlichen Interesses abgabepflichtig wären, würde man vom üblichen Verursacherprinzip abweichen. Zudem würden deutlich höhere Inkassokosten entstehen: Es ist effizienter, die Finanzierung bei 34 staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen einzufordern als bei rund 500 Publikumsgesellschaften (inkl. wesentliche Tochtergesellschaften) und mehreren Tausend Finanzinstituten (Banken, Versicherungen, kollektive Kapitalanlagen, direkt der FINMA unterstellte Finanzintermediäre; jeder Fonds qualifiziert grundsätzlich als Gesellschaft des öffentlichen Interesses; selbst wenn man nur die Fondleitungen erfasst, bestehen immer noch rund 1'000 Finanzinstitute). Dabei darf nicht übersehen werden, dass nur ein Teil der Finanzinstitute an einer Börse kotiert sind. Man müsste einen Weg für das Inkasso finden, der nicht über die Börse abläuft. |
| EXPERTsuisse | Wie einleitend ausgeführt, regen wir zudem an das Finanzierungsmodell für die Revisionsaufsicht kritisch zu hinterfragen. Eine interessante Option wäre – nach Vorgabe des PCAOB - die unmittelbare Finanzierung der staatlichen Aufsicht |

| | |
|--------------------------------|--|
| | über eine Börsenabgabe bei den Emittenten. |
| EL | Art. 16a RAG Art. 16a Abs. 1 RAG könnte dahingehend ergänzt werden, dass die berufsständischen Standards zur Unabhängigkeit eingehalten werden müssen (siehe die Ausführungen zu Art. 728). |
| Revisionsaufsichtsrecht | Amts- und Rechtshilfe (Art. 22–27 RAG) |
| Frage (5.2.8) | Wie beurteilen Sie die Informationspflicht der RAB gegenüber den Börsen? |
| RAB | Die Informationspflicht der RAB gegenüber den Börsen ist sachgerecht, weil Rechnungslegung und Revision in einem engen sachlichen Zusammenhang stehen und es nicht sein kann, dass die RAB auf mögliche Verstösse gegen die Vorschriften zur Rechnungslegung stösst, diese aber dem zuständigen Regulator (SIX Swiss Exchange) nicht mitteilen darf. Ob ein privatrechtlich organisiertes Unternehmen langfristig die richtige Organisationsform für die Aufsicht über die Rechnungslegung von börsenkotierten Unternehmen ist, muss nicht an dieser Stelle geklärt werden. |
| EXPERTsuisse | Der Informationsfluss zwischen der RAB und den Börsen ist für die Revisionsstellen nicht immer verständlich resp. Transparent. Hier besteht Verbesserungsbedarf. Die Zusammenarbeit mit den ausländischen Aufsichtsbehörden hat sich im Grundsatz bewährt, in Einzelfragen gibt es aber ebenfalls Optimierungsbedarf, um Doppelspurigkeiten zu vermeiden. |
| economiesuisse | Unklarheit, ob diese Pflicht auch gegenüber ausländischen Börsen besteht. |
| Frage (5.2.9) | Wie beurteilen Sie die Zusammenarbeit der RAB mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden? |
| RAB | Die Zusammenarbeit der RAB mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden ist notwendig, weil die geprüften Unternehmen und die Revisionsstellen bzw. deren Netzwerke international oder sogar global organisiert sind. Revisionsaufsicht ausschliesslich innerhalb der Schweizer Grenzen betreiben zu wollen, würde der Internationalität der überwachten Branche in keiner Art und Weise gerecht. Die Bestimmungen zur internationalen Amtshilfe sollten jedoch bei Gelegenheit auf die bisherigen Erfahrungen der RAB und der FINMA (die seit dem 1. Januar 2016 mit ganz neuen Bestimmungen arbeitet) abgestimmt werden. |
| EXPERTsuisse | Der Informationsfluss zwischen der RAB und den Börsen ist für die Revisionsstellen nicht immer verständlich resp. Transparent. Hier besteht Verbesserungsbedarf. Die Zusammenarbeit mit den ausländischen Aufsichtsbehörden hat sich im Grundsatz bewährt, in Einzelfragen gibt es aber ebenfalls Optimierungsbedarf, um Doppelspurigkeiten zu vermeiden. |
| economiesuisse | Zusammenarbeit grundsätzlich zweckmässig. |
| Zurich | Die RAB könnte sich gegenüber ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden noch besser positionieren. |

| | |
|--------------------------------|--|
| Revisionsaufsichtsrecht | Organisation der Aufsichtsbehörde (Art. 28–38 RAG, 34–44 RAV) |
| Frage (5.2.10) | Haben Sie Bemerkungen zu den Bestimmungen zur Organisation der RAB? |
| RAB | Die Organisation der RAB ist in ihrer eigenen Analyse sachgerecht. Die gesetzlichen Vorgaben an die Organisation der RAB wurden per 1. Januar 2015 an die Grundsätze des Bundesrates zur Corporate Governance angepasst. |
| Poma | Die RAB könnte besser gegen aussen kommunizierende Behörde sein – insb., wenn es um die Kommunikation mit nicht regulierten geht sowie um Fragen der Gesetzesauslegung und –anwendung. |
| Revisionsaufsichtsrecht | Strafbestimmungen (Art. 39–40 RAG, 45 RAV) |
| Frage (5.2.11) | Haben Sie Bemerkungen zu diesen Bestimmungen? |
| RAB | Die Strafbestimmungen sind eine sinnvolle Alternative zu den verwaltungsrechtlichen Sanktionsmöglichkeiten der RAB. |
| Poma | Die Strafbestimmungen greifen teilweise zu weit, insb. bei fahrlässiger Begehung, wie z.B. fahrlässige Missachtung von Behördenverfügungen oder der Unabhängigkeitsvorgaben. Das ausufernde Strafrecht – verbunden mit Recht Beschuldigter oder potentiell Beschuldigter, keine Angaben zu machen – behindern eine sinnvolle Tätigkeit als Aufsichtsbehörde. Es ist sinn- und zwecklos, jeden Gesetzesverstoss mit Strafbestimmungen, mehrheitlich sogar auf Vergehensstufe, zu bedrohen. |
| EL | Art. 40 Abs. 1 lit. a ^{bis} RAG Art. 40 Abs. 1 lit. a ^{bis} RAG ist im Rahmen der Vorlage Bündelung der Aufsicht am 1. Januar 2015 in Kraft getreten und ist aus dem FINMAG (Art. 46 Abs. 1 lit. a FINMAG) in das Revisionsaufsichtsgesetz verschoben worden (vgl. zur Entstehungsgeschichte ZK-EBERLE/LENGAUER Vor Art. 727-731a OR N 59 f.). Damit wurde einerseits ein einheitlicher Straftatbestand für die Revision der Jahresrechnung und die aufsichtsrechtliche Prüfung geschaffen. Andererseits wurde die Strafbestimmung verschärft. Art. 46 Abs. 1 lit. a FINMAG verlangte, dass die aufsichtsrechtlichen Bestimmungen in grober Weise verletzt werden müssen. Mit dieser Einschränkung wollte man geringfügige Pflichtverletzungen sowie Fälle, in denen lediglich ein leichtes Verschulden gegeben ist, vom Anwendungsbereich der Norm ausschliessen. Diese Einschränkung ist in Art 40 Abs. 1 lit. a ^{bis} RAG nicht mehr vorgesehen. Sie müsste wieder eingefügt werden. |
| Revisionsaufsichtsrecht | Schlussbestimmungen (Art. 41–45 RAG, 46–52 RAV) |
| Frage (5.2.12) | Haben Sie Bemerkungen zu den Schlussbestimmungen? |

| | |
|--------------------------------|--|
| Poma | Die Delegationsnorm von Art. 41 genügt den Verfassungsanforderungen nicht. |
| Revisionsaufsichtsrecht | Rundschreiben der RAB |
| Frage (5.2.13) | Wie beurteilen Sie die Regulierung der RAB über Rundschreiben? |
| RAB | <p>Vorab ist festzuhalten, dass Rundschreiben generell und auch Rundschreiben der RAB im Besonderen keine Form der Regulierung darstellen, sondern lediglich eine standardisierte Aufsichtspraxis festhalten. Rundschreiben schaffen Transparenz und Rechtssicherheit für die beaufsichtigte Branche, indem nachvollziehbar kommuniziert wird, wie die Aufsichtsbehörde bestimmte regulatorische Vorgaben zu interpretieren und anzuwenden gedenkt. Aus diesem Grund ist das Rundschreiben ein sinnvolles Instrument, das von der RAB zu Recht eingesetzt wird. Wir beurteilen die Praxis der RAB diesbezüglich als sachgerecht. Die RAB sieht sich primär als rechtsdurchsetzende Behörde und macht daher bewusst nur sehr zurückhaltend von der Möglichkeit Gebrauch, Rundschreiben zu veröffentlichen. Seit 2007 hat sie lediglich fünf Rundschreiben veröffentlicht (das Rundschreiben 1/2015 ist ein Übergangstandard, der Ende 2016 bereits wieder ausser Kraft tritt). Die Abgrenzung zur Behördenverordnung, welche eine Form der Regulierung bzw. eine Erlassform darstellt, ist dabei fliessend. Die RAB ist sich bewusst, dass je nach «Popularität» eines Aufsichtsthemas die Frage auftaucht, ob dieses in einem Rundschreiben oder in einer Behördenverordnung angesprochen werden soll. Ähnliche Diskussionen gibt es auch zu Rundschreiben der FINMA und den Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung.</p> |
| EXPERTsuisse | <p>Rundschreiben sind nach herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung generelle Dienstsanweisungen einer Behörde mit Bezug auf das verwaltungsinterne Verhalten, um eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherzustellen und damit die Rechtssicherheit zu erhöhen. Rundschreiben können jedoch insb. keine Pflichten oder Rechte für die Beaufsichtigten statuieren; sie erlangen Rechtsverbindlichkeit im Einzelfall nur mittelbar durch Erlass einer individuell-konkreten Verfügung. Obschon die RAB mehrere Rundschreiben erlassen hat, nimmt das Revisionsaufsichtsrecht keinerlei Bezug auf diese Regulierungsform des RS. Es scheint uns daher notwendig gesetzgeberisch zu klären, welche Regulierungskompetenz die RAB hat oder ggf. haben sollte.</p> <p>Unseres Erachtens kann eine allfällige Rechtssetzungskompetenz (unabhängig davon, ob sich diese in Verordnung, Rundschreiben oder FAQs äussert) nicht so weit reichen, dass die RAB ihr eigenes Ermessen anstelle des Ermessens des Beaufsichtigten stellt. So hat jüngst auch das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass die RAB die Beurteilungs- und Ermessensspielräume des Abschlussprüfers, die sich aufgrund seiner Tätigkeit und basierend auf den anwendbaren Prüfungsstandards ergeben, zu respektieren habe. Insoweit könne einem Abschlussprüfer keine aufsichtsrechtlich relevante Sorgfaltspflichtverletzung vorgeworfen werden (Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 7. Jan. 2014, B-3736/2012).</p> <p>Insoweit fordern wir, dass das dem Prüfer zustehende pflichtgemässe Ermessen auf Stufe des materiellen Revisionsrechts (OR) kodifiziert wird. Siehe insoweit bereits unsere Ausführungen weiter vorne unter «Revisionsaufsichtsrecht - Generelle Punkte»).</p> <p>Im Zusammenhang mit der Rundschreibenpraxis der RAB kommt bereits ein</p> |

| | |
|---|--|
| | <p>aktuelles Rechtsgutachten zum Schluss, dass die RAB die heute bestehende Grundlage in Art. 16a RAG - zumindest im Zusammenhang mit dem Erlass des Rundschreibens 1/2009 über den umfassenden Revisionsbericht an den Verwaltungsrat («RS 1/2009») - überstrapaziert. Gem. Gutachten bestehe keine gesetzliche Grundlage für den Erlass von Prüfungsstandards im Bereich der Berichterstattung: Gem. Gutachten sei der Begriff der Prüfungsstandards im Sinne von Art. 16a RAG eng auszulegen, d.h. auf prozedurale Vorschriften zu beschränken. Dafür sprächen der systematische Zusammenhang und die Zwecke von RAG und OR: Das OR regle das materielle Revisionsrecht (was anlässlich einer Ordentlichen Revision zu erarbeiten ist) grundsätzlich abschliessend. Das RAG lege die Zulassung und das Verfahren fest, und enthalte damit gewisse Anforderungen, wie die Revisionsstelle bei der Durchführung der Revision vorzugehen habe. Namentlich dürfe die RAB über den Erlass von Prüfungsstandards daher insb. kein materielles Sonderrecht für Publikumsgesellschaften innerhalb der Ordentlichen Revision schaffen. Folglich erlaube es Art. 16a RAG nicht, Prüfungsstandards betreffend die abschliessend vom OR geregelte Berichtserstattungspflicht der Revisionsstelle an den Verwaltungsrat zu erlassen.</p> <p>Nach dem im Gutachten zum Ausdruck kommenden Rechtsauffassung werde durch das vorerwähnte Rundschreiben zudem das Subsidiaritätserfordernis missachtet: Art. 16a Abs.2 RAG erlaube nur den Erlass von Prüfungsstandards, wenn kein Standard bestehe oder ein bestehender Standard unzulänglich sei. Mit PS 260 besteht nun aber gerade ein anwendbarer Standard betreffend die Berichterstattung an den Verwaltungsrat, der ausreichend und sinnvoll ist. Die RAB habe nicht aufgezeigt, inwiefern sie den PS 260 für unzulänglich hält. Deshalb verletze der Erlass von RS 1/2009 das gesetzlich statuierte Subsidiaritätsprinzip.</p> <p>Abschliessend führe der Erlass eines Rundschreibens trotz vorliegender Standards der Selbstregulierung zu einer Verletzung der Wirtschaftsfreiheit.</p> <p>Insoweit sehen wir es auch kritisch, wenn die Revisionsaufsichtsbehörde im Zusammenhang mit ihrer Regulierungstätigkeit auf Regulierungen in anderen Jurisdiktionen verweist und diese ausländischen Regulierungen zum Massstab ihres Regulierungshandelns nimmt. Die Revisionsaufsichtsbehörden bzw. die Regulatoren allgemein sind ihrem (engen) gesetzgeberischen Auftrag verpflichtet, nicht hingegen einer vermeintlichen internationalen Harmonisierung oder Angleichung des hiesigen Rechtsrahmens an ausländische Gepflogenheiten. Dies ist allein Aufgabe des Gesetzgebers.</p> |
| TREUHAND SUISSE | Es hat sich bewährt, dass die die Revision betreffende Themen von der RAB im Voraus mit den Berufsverbänden abgesprochen werden. |
| economiesuisse | Keine zusätzliche (detailliertere) Regulierung über Rundschreiben. |
| Zurich | Sinnvoll |
| ZKB | Dies können wir nicht abschliessend beurteilen. Aus Gründen der überbordenden Regulierung bei der Aufsicht sehen wir hier allerdings keine Notwendigkeit. |
| Egger | Bonne |
| Haben Sie weitere Bemerkungen, Vorschläge, etc.? | |

| | |
|-----------------|--|
| TREUHAND SUISSE | Siehe parlamentarische Initiative von NR Daniela Schneeberger, eingereicht am 19. Juni 2015 (https://www.parlament.ch/de/rats-betrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20150472). |
|-----------------|--|

Anhang 4: Statistik der Fragebogen

In der folgenden Statistik sind die Anzahl der erhaltenen Antworten aufgeführt. Dabei haben die Experten unterschieden zwischen Vernehmlassern, die sich zustimmend («ja», «OK», «zweckmässig», «sinnvoll» oder «gut») oder ablehnend («nein», «nicht notwendig / nicht relevant») bzw. gar nicht («keine Bemerkung», «können wir nicht beurteilen», «n/a» oder «weiss ich nicht») oder mit zustimmenden bzw. ablehnenden Argumenten äusserten. Insgesamt haben 23 Vernehmlasser einen Fragebogen beantwortet und 5 Vernehmlasser (FINMA, OAK BV, Eidg. Finanzkontrolle, ASIP und Pajer) haben entweder brieflich ohne direkten Bezug auf den Fragebogen oder nur auf einen einzelnen Punkt (Pajer) geantwortet.

| Frage | Antworten ohne Argumente | | | Zustimmende/ablehnende Argumente |
|--------|--------------------------|-----------|---------------|----------------------------------|
| | Zustimmend | Ablehnend | Keine Antwort | |
| 4.1.1 | 1 | | 3 | 19 |
| 4.1.2 | 1 | | 11 | 11 |
| 4.1.3 | | | 7 | 16 |
| 4.1.4 | | | 7 | 16 |
| 4.1.5 | 1 | 1 | 8 | 13 |
| 4.1.6 | 1 | | 8 | 14 |
| 4.1.7 | | | 9 | 14 |
| 4.2.1 | 2 | | 9 | 12 |
| 4.2.2 | 3 | | 7 | 13 |
| 4.2.3 | 3 | | 7 | 13 |
| 4.2.4 | 2 | | 6 | 15 |
| 4.2.5 | 8 | | 9 | 6 |
| 4.2.6 | 6 | | 11 | 6 |
| 4.2.7 | 1 | | 5 | 17 |
| 4.2.8 | | | 8 | 15 |
| 4.2.9 | | | 7 | 16 |
| 4.2.10 | 4 | | 9 | 10 |
| 4.2.11 | 3 | | 9 | 11 |
| 4.2.12 | 3 | | 7 | 13 |
| 4.2.13 | 4 | | 12 | 7 |
| 4.2.14 | 1 | 1 | 11 | 10 |
| 4.2.15 | 5 | | 11 | 7 |
| 4.2.16 | 2 | | 10 | 11 |
| 4.2.17 | 3 | | 14 | 6 |
| 4.2.18 | 3 | | 12 | 8 |
| 4.2.19 | 3 | | 13 | 7 |
| 4.2.20 | | 1 | 10 | 12 |
| 4.2.21 | | | 6 | 17 |
| 4.2.22 | 1 | | 13 | 9 |
| 5.1.1 | | | 13 | 10 |
| 5.1.2 | | | 12 | 11 |
| 5.2.1 | | 2 | 18 | 3 |
| 5.2.2 | 3 | | 16 | 4 |
| 5.2.3 | 1 | | 18 | 4 |
| 5.2.4 | 1 | | 16 | 6 |
| 5.2.5 | | | 18 | 5 |
| 5.2.6 | | | 19 | 4 |
| 5.2.7 | | | 19 | 4 |
| 5.2.8 | | | 19 | 4 |
| 5.2.9 | 1 | | 19 | 3 |
| 5.2.10 | | | 21 | 2 |
| 5.2.11 | | | 20 | 3 |
| 5.2.12 | | | 22 | 1 |
| 5.2.13 | 1 | | 18 | 4 |

Anhang 5: Übersicht kotierte Schweizer Unternehmen bez. Prüfungsausschuss³²⁹

| Unternehmen | Prüfungsausschuss |
|--|-------------------|
| 5EL SA | Nein |
| ABB Ltd | Ja |
| Actelion Ltd. | Ja |
| Addex Therapeutics Ltd | Nein |
| Adecco Group AG | Ja |
| Adval Tech Holding AG | Ja |
| AEVIS VICTORIA SA | Ja |
| Airesis SA | Ja |
| Airopack Technology Group AG | Ja |
| Allreal Holding AG | Ja |
| Alpine Select AG | Nein |
| Alpiq Holding AG | Ja |
| ALSO Holding AG | Ja |
| Altin AG | Nein |
| APG SGA SA | Ja |
| Arbonia AG | Ja |
| Arundel AG | Ja |
| ARYZTA AG | Ja |
| Ascom Holding AG | Ja |
| Autoneum Holding AG | Ja |
| Bachem Holding AG | Ja |
| Bâloise Holding AG | Ja |
| Bank Coop AG | Ja |
| Bank Linth LLB AG | Ja |
| Banque Cantonale de Genève | Ja |
| Banque Cantonale du Jura SA | Ja |
| Banque Cantonale Vaudoise | Ja |
| Banque Profil de Gestion S.A. | Ja |
| Barry Callebaut AG | Ja |
| Basilea Pharmaceutica AG | Ja |
| BB Biotech AG | Ja |
| BELIMO Holding AG | Ja |
| Bell Food Group AG | Gesamt-VR |
| Bellevue Group AG | Ja |
| Bergbahnen Engelberg-Trübsee-Titlis AG | Ja |

³²⁹ Liste der kotierten Unternehmen gem. SIX Swiss Exchange und den entsprechenden Homepages der Unternehmen, alles abgerufen zwischen dem 17–19. Mai 2017.

| Unternehmen | Prüfungsausschuss |
|---------------------------------------|--------------------------|
| Berner Kantonalbank AG | Ja |
| BFW Liegenschaften AG | Nein |
| BKW AG | Ja |
| Bobst Group SA | Ja |
| Bossard Holding AG | Ja |
| Bucher Industries AG | Ja |
| Burckhardt Compression Holding AG | Ja |
| Burkhalter Holding AG | Gesamt-VR |
| BVZ Holding AG | Ja |
| Calida Holding AG | Ja |
| Carlo Gavazzi Holding AG | Ja |
| Castle Alternative Invest AG | Ja |
| Castle Private Equity AG | Ja |
| Cembra Money Bank AG | Ja |
| Cham Paper Group Holding AG | Ja |
| Charles Vögele Holding AG | Ja |
| Chocoladefabriken Lindt & Sprüngli AG | Ja |
| CI Com SA | Nein |
| Cicor Technologies Ltd. | Ja |
| Clariant AG | Ja |
| COLTENE Holding AG | Ja |
| Comet Holding AG | Ja |
| Compagnie Financière Richemont SA | Ja |
| Compagnie financière Tradition S.A. | Ja |
| Conzzeta AG | Ja |
| CPH Chemie + Papier Holding AG | Ja |
| Crealogix Holding AG | Ja |
| Credit Suisse Group AG | Ja |
| Datacolor AG | Ja |
| Dätwyler Holding AG | Ja |
| DKSH Holding AG | Ja |
| dormakaba Holding AG | Ja |
| Dottikon ES Holding AG | Gesamt-VR |
| Dufry AG | Ja |
| Edisun Power Europe AG | Ja |
| Edmond de Rothschild (Suisse) S.A. | Ja |
| EEII AG | Nein |
| EFG International AG | Ja |
| Elma Electronic AG | Ja |

| Unternehmen | Prüfungsausschuss |
|--------------------------------------|--------------------------|
| Emmi AG | Ja |
| Ems-Chemie Holding AG | Ja |
| Energiedienst Holding AG | Ja |
| ENR Russia Invest SA | Nein |
| Evolva Holding SA | Ja |
| Feintool International Holding AG | Ja |
| Flughafen Zürich AG | Ja |
| Forbo Holding AG | Ja |
| Galenica AG | Ja |
| Galenica Santé AG | Ja |
| GAM Holding AG | Ja |
| Geberit AG | Ja |
| Georg Fischer AG | Ja |
| Givaudan SA | Ja |
| Glerner Kantonalbank | Ja |
| Goldbach Group AG | Ja |
| Groupe Baumgartner Holding SA | Gesamt-VR |
| Groupe Minoteries SA | Nein |
| Gurit Holding AG | Ja |
| HBM Healthcare Investments AG | Ja |
| Helvetia Holding AG | Ja |
| HIAG Immobilien Holding AG | Ja |
| Highlight Event and Entertainment AG | Nein |
| HOCHDORF Holding AG | Ja |
| Huber+Suhner AG | Ja |
| Hügli Holding AG | Gesamt-VR |
| Hypothekarbank Lenzburg AG | Ja |
| Implenia AG | Ja |
| INFICON Holding AG | Ja |
| Interroll Holding AG | Ja |
| Intershop Holding AG | Nein |
| Investis Holding SA | Ja |
| IVF HARTMANN Holding AG | Gesamt-VR |
| Julius Bär Gruppe AG | Ja |
| Jungfraubahn Holding AG | Ja |
| Kardex AG | Ja |
| Komax Holding AG | Ja |
| Kudelski S.A. | Ja |
| Kühne + Nagel International AG | Ja |

| Unternehmen | Prüfungsausschuss |
|--------------------------------------|--------------------------|
| Kuros Biosciences Ltd. | Ja |
| LafargeHolcim Ltd | Ja |
| Leclanché S.A. | Ja |
| LEM Holding SA | Ja |
| Leonteq AG | Ja |
| LifeWatch AG | Ja |
| Logitech International S.A. | Ja |
| Lonza Group AG | Ja |
| Looser Holding AG | Ja |
| Luzerner Kantonalbank AG | Ja |
| MCH Group AG | Ja |
| METALL ZUG AG | Ja |
| Meyer Burger Technology AG | Ja |
| Mikron Holding AG | Ja |
| mobilezone holding ag | Gesamt-VR |
| Mobimo Holding AG | Ja |
| Molecular Partners AG | Ja |
| Myriad Group AG | Ja |
| NEBAG AG | Nein |
| Nestlé AG | Ja |
| New Value AG | Nein |
| New Venturetec AG | Nein |
| Novartis AG | Ja |
| OC Oerlikon Corporation AG | Ja |
| Orascom Development Holding AG | Ja |
| Orell Füssli Holding AG | Ja |
| Orior AG | Ja |
| Panalpina Welttransport (Holding) AG | Ja |
| Pargesa Holding SA | Ja |
| Partners Group Holding AG | Ja |
| Pax Anlage AG | Ja |
| Peach Property Group AG | Ja |
| Perfect Holding SA, Lausanne | Nein |
| Perrot Duval Holding SA | Nein |
| Phoenix Mecano AG | Ja |
| PLAZZA AG | Ja |
| Private Equity Holding AG | Nein |
| PSP Swiss Property AG | Ja |
| RELIEF THERAPEUTICS Holding AG | Ja |

| Unternehmen | Prüfungsausschuss |
|--|--------------------------|
| Rieter Holding AG | Ja |
| Roche Holding AG | Ja |
| Romande Energie Holding SA | Ja |
| Santhera Pharmaceuticals Holding AG | Gesamt-VR |
| Schaffner Holding AG | Ja |
| Schindler Holding AG | Ja |
| Schlatter Industries AG | Ja |
| SCHMOLZ+BICKENBACH AG | Ja |
| Schweiter Technologies AG | Ja |
| Schweizerische Nationalbank | Ja |
| SFS Group AG | Ja |
| SGS AG | Ja |
| Siegfried Holding AG | Ja |
| Sika AG | Ja |
| Sonova Holding AG | Ja |
| Spice Private Equity AG | Nein |
| St.Galler Kantonalbank AG | Ja |
| Starrag Group Holding AG | Nein |
| Straumann Holding AG | Ja |
| Sulzer AG | Ja |
| Sunrise Communications Group AG | Ja |
| Swiss Finance & Property Investment AG | Ja |
| Swiss Life Holding AG | Ja |
| Swiss Prime Site AG | Ja |
| Swiss Re AG | Ja |
| Swisscom AG | Ja |
| Swissquote Group Holding Ltd | Ja |
| Syngenta AG | Ja |
| Tamedia AG | Ja |
| Tecan Group AG | Ja |
| Temenos Group AG | Ja |
| The Swatch Group AG | Ja |
| Tornos Holding AG | Ja |
| u-blox Holding AG | Ja |
| UBS Group AG | Ja |
| Valartis Group AG | Ja |
| Valiant Holding AG | Ja |
| Valora Holding AG | Ja |
| Varia US Properties AG | Ja |

| Unternehmen | Prüfungsausschuss |
|-----------------------------------|--------------------------|
| VAT Group AG | Ja |
| Vaudoise Assurances Holding SA | Ja |
| Vetropack Holding AG | Nein |
| Villars Holding S.A. | Nein |
| Von Roll Holding AG | Ja |
| Vontobel Holding AG | Ja |
| VZ Holding AG | Ja |
| Walliser Kantonalbank | Ja |
| Walter Meier AG | Ja |
| Warteck Invest AG | Gesamt-VR |
| WISeKey International Holding Ltd | Ja |
| Ypsomed Holding AG | Gesamt-VR |
| Zehnder Group AG | Ja |
| Züblin Immobilien Holding AG | Ja |
| Zug Estates Holding AG | Ja |
| Zuger Kantonalbank AG | Ja |
| Zurich Insurance Group AG | Ja |
| Zwahlen & Mayr SA | Ja |

Literaturverzeichnis

Bundesverwaltungsgericht Abteilung II (2014): Urteil vom 7. Januar 2014, B-3736/2012.

Canadian Public Accountability Board, Chartered Accountants of Canada (2013 A): Enhancing Audit Quality: Canadian Perspectives, Conclusions and Recommendations.

Canadian Public Accountability Board, Chartered Accountants of Canada (2013 B): Enhancing Audit Quality: Canadian Perspectives – The Role of the Audit Committee in External Auditor Oversight, Summary of Responses to Discussion Paper and Conclusions.

Drosten, Michael (2016): Externe Revision, Zur Bedeutung der Unabhängigkeit in der Wirtschaftsprüfung, in: KMU-Magazin Nr. 5, Mai 2016.

Eberle, Reto / Lengauer, Daniel (2016): Art. 727-731a OR, Die Aktiengesellschaft, Revisionsstelle, Schulthess Verlag, Zürich, 2016.

Eberle, Reto / Jaag, Christian / Bach, Christian (2015) : Relevanz der Revision, Studie zum Nutzen der Wirtschaftsprüfung in der Schweiz, in : Der Schweizer Treuhänder 03/2015.

Economiesuisse (2016): Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance, Herausgabe: Juli 2002; aktualisiert 2007, 2014 und 2016.

Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2017): Geschäftsbericht 2016.

Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2016 A): Tätigkeitsbericht 2015.

Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2016 B): Leitfaden für Prüfungsausschüsse von Gesellschaften des öffentlichen Interesses zur Zusammenarbeit mit der externen Revisionsstelle.

Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2015 A): Rundschreiben 1/2015 über die Angaben zu den für die Prüfung bedeutsamen Sachverhalten im Revisionsbericht an die Generalversammlung (RS 1/2015), vom 21. Dezember 2015.

Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2015 B): Rundschreiben 1/2009 über den umfassenden Revisionsbericht an den Verwaltungsrat (RS 1/2009), vom 19. Juni 2009 (Stand am 21. Dezember 2015).

Europäische Union (2014 A): Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen.

Europäische Union (2014 B): Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission.

Europäische Union (2013): Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates.

Europäische Union (2006): Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates.

EXPERTsuisse (2016): 2016, Zahlen, Fakten, Impulse, September 2016.

EXPERTsuisse, Schweizerischer Treuhänder-Verband (2015): Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER), Ausgabe 2015.

EXPERTsuisse (2007 A): Richtlinien zur Unabhängigkeit (2007), zuletzt geändert: 1. Dezember 2014.

EXPERTsuisse (2007 B): Richtlinien zur Weiterbildung (2007), zuletzt geändert: 1. Dezember 2014.

Fondation Ethos (2015): Réponse de la Fondation Ethos à la mise en consultation de la nouvelle circulaire 1/2015 (informations requises dans le rapport de révision à l'intention de l'AG) de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR), Genf, November 2015.

Fondation Ethos (2015): Modernisation du droit de la société anonyme. Prise de position de la Fondation Ethos, Genf, März 2015.

Forstmoser, Peter (2016): Was bringt die Aktienrechtsreform im Verantwortlichkeitsrecht? in, Europa Institut Zürich, Band 171, Verantwortlichkeit im Unternehmensrecht VIII, Sethe, Rolf / Isler, Peter R. (Hrsg). Schulthess Verlag, Zürich, 2016.

Forstmoser, Peter (2015): Gutachtliche Stellungnahme zur Frage der Kompatibilität von ISA 701 mit dem schweizerischen Recht und insb. mit dem schweizerischen Revisionsgeheimnis, Zürich, Dezember 2015.

Hass, Christian (2014): Gutachten betreffend die Unabhängigkeit der Revisionsstelle in der Eingeschränkten Revision, Basel, September 2014.

Hüsler, Manfred (2016): Dialog statt Weisungen, Interview in: Schweizer Personalvorsorge 10–16.

International Ethics Standards Board for Accountants (2016): Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2016 Edition.

Institute of Internal Auditors (2013): Internationale Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision 2013, Deutsche Auflage.

Leibfried, Peter / Heid, Anna Katharina (2016): Relevanz der Revision aus Sicht der Steuerbehörden, Ergebnisse einer aktuellen Studie der Universität St. Gallen (HSG), in: EXPERT Focus 2016/6–7.

Leibfried, Peter / Sager Marc (2015): Einfluss der Wirtschaftsprüfung auf die Abschlussqualität, ACA-HSG-Studie: Positive Erwartungslücke, in: Der Schweizer Treuhänder 03/2015.

Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge OAK BV (2016): Qualitätssicherung in der Revision nach BVG, 20. Oktober 2016.

Schacher, Patrick (2016): Eingeschränkte Revision: Der Wert einer Revision misst sich an ihrer Unabhängigkeit, in: KMU Magazin vom 27. Januar 2016.

Schweizer Bundesrat (2017), BBI 2017, 399: Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht) vom 23. November 2016.

Schweizer Bundesrat (2017), BBI 2017, 683: Obligationenrecht (Aktienrecht) (Entwurf).

Schweizer Bundesrat (2008), BBI 2008, 1589: Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) vom 21. Dezember 2007.

Schweizer Bundesrat (2004), BBI 2004, 3969: Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, 23. Juni 2004.

Schweizerische Eidgenossenschaft (2013): Bericht über die Regulierungskosten Schätzung der Kosten von Regulierungen sowie Identifizierung von Potenzialen für die Vereinfachung und Kostenreduktion, Bern, Dezember 2013.

Schweizerisches Institut für Rechtsvergleichung (2016): Legal Opinion on the Regulation of Audit and Audit Supervision in the European Union, Germany and France, Lausanne, 5. Dezember 2016.

SIX Exchange Regulation (2016): Richtlinie betr. Informationen zur Corporate Governance (Richtlinie Corporate Governance, RLCG).

SIX Exchange Regulation (2007): Mitteilung der Zulassungsstelle Nr. 9/2007 vom 26. Oktober 2007.

Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (2014): Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2014/15.

Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten (2013): Schweizer Prüfungsstandards (PS), Ausgabe 2013.

Universität Zürich / Swissecconomics, Eberle, Reto / Jaag, Christian / Bach, Christian / Strube Martins, Sonia / Feger, Fabian (2014): Nutzen der Wirtschaftsprüfung, Studie für die Treuhand-Kammer, Zürich, Dezember 2014.

Vernehmlassungseingaben gem. Anhang 3.

Watter, Rolf (2015): Gutachten betr. die Kompetenzen der RAB zum Erlass des Anpassungsvorschlags RS 1/2009, Dezember 2015.